



RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL CAUCA

Acción o medio de control. Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicado. 19001233170120110051600
Demandante. Manuel Alfonso Revelo Moreno
Demandado. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Fecha de la sentencia. Noviembre 10 de 2016
Magistrado ponente. PEDRO JAVIER BOLAÑOS ANDRADE
Descriptor. Obligación de presentar información a la DIAN.
Restrictor 1. Sanción por presentación extemporánea/Art. 631 Estatuto Tributario.
Restrictor 2. Prescripción de la sanción.
Restrictor 3. Monto de la sanción.
Tesis 1. Aún no se había configurado la prescripción de la facultad sancionatoria cuando la entidad demandada profirió los actos acusados por los cuales se sancionó al actor por no suministrar la información correspondiente al año gravable 2006, en tanto el pliego de cargos, conforme los parámetros establecidos por el máximo órgano de cierre de la jurisdicción contenciosa, fue notificado dentro del término establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.
Tesis 2. Si bien se produjo el hecho sancionable, consistente en la entrega extemporánea o tardía de la información solicitada al actor, la sanción impuesta por la administración, desconoce los principios de proporcionalidad y razonabilidad.
Resumen del caso. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, a través de la División de Gestión de Fiscalización, sancionó al demandante por no haber cumplido con la obligación de proporcionar la información pertinente respecto del año gravable 2006. El actor considera que la sanción está prescrita y de todas maneras, considera que el monto es excesivo.
Problemas jurídicos. La Sala planteó definir dos aspectos: 1) Si el pliego de cargos formulado por la DIAN al demandante en razón a no haber cumplido en tiempo con la obligación de proporcionar o allegar información exógena, se hizo dentro del término legal, o si, por el contrario ya había fenecido; y 2) Determinar si, conforme los principios de proporcionalidad, justicia, equidad y razonabilidad, se fijó correctamente el monto de la sanción de la que fue objeto el contribuyente, emanada de los actos administrativos sobre los cuales se presenta la discusión y que son objeto de control de legalidad.
Decisión. Declara la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y rebaja el monto de la sanción impuesta.
Razón de la decisión.

Entonces, debe decirse que se encuentra debidamente demostrado que para el período gravable 2005, el señor MANUEL ALFONSO REVELO MORENO declaró ingresos brutos superiores al tope fijado en la Resolución 12807 de 2006 y, en consecuencia, estaba obligado a suministrar la información a que se refieren los literales “a” al “k” del artículo 631 del Estatuto Tributario.

Luego, en lo que respecta a la oportunidad para presentar la información necesaria, se tiene que conforme lo consignado en el artículo 18 de la plurimencionada Resolución 12807 de octubre de 2006, el plazo para su entrega venció el 19 de abril de 2007, puesto que el obligado es una persona natural y los dos últimos dígitos del NIT son 37.

El 6 de agosto de 2009, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales notificó al señor REVELO MORENO el contenido del pliego de cargos aperturado por haber suministrado de manera extemporánea la información prevista en el artículo 631 del Estatuto Tributario, para posteriormente proceder a imponerle, previo uso del derecho de defensa que le asistía al demandante, la sanción de que trata el artículo 651 ídem, al señalar finalmente que no se había entregado la información dentro del plazo establecido,

(...)

La parte actora ha sostenido que la DIAN no se encontraba dentro del término legal correspondiente para imponer la sanción, elucubrando su concepto de violación con la premisa de haber acaecido la prescripción de la facultad para imponerle la sanción como argumento principal.

(...)

De la lectura de los mencionados actos, que son objeto de control de legalidad, se puede establecer que la sanción en ellos contenida encuentra su fundamento en la previsión del citado artículo 631 del Estatuto Tributario, en virtud de la cual -como quedó dicho- la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales puede solicitar información a personas y entidades, contribuyentes y no contribuyentes, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

(...)

En ese contexto, para la Sala es claro que, conforme los postulados establecidos por el H. Consejo de Estado, la información exógena solicitada por la DIAN no se vincula de manera directa a un período gravable específico, sino al incumplimiento del deber u obligación general de suministrar información, contenido en el artículo 631 del Estatuto Tributario.

*Así pues, siendo el año 2007 el período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable y ya que la declaración de renta del mismo se presentó el 18 de junio de 2008, los dos años para formular el pliego de cargos **vencían el 18 de junio de 2010**, fecha en la que efectivamente ya se había notificado el pliego de cargos 172382009000090 de fecha 6 de agosto de 2009, según consta en la guía de Servicio postal, **llevada a cabo el 18 de septiembre de 2009**, esto es, dentro del término otorgado por el legislador para dar a conocer el contenido de este acto preparatorio.*

Así las cosas, para la Sala resulta claro que en el sub examine aún no se había configurado la prescripción de la facultad sancionatoria cuando la entidad demandada profirió los

<i>actos acusados por los cuales se sancionó al actor por no suministrar la información correspondiente al año gravable 2006, en tanto el pliego de cargos, conforme los parámetros establecidos por el máximo órgano de cierre de la jurisdicción contenciosa, fue notificado dentro del término establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.</i> <i>En ese orden de ideas, no está llamado a prosperar el cargo formulado.</i> <i>(...)</i> Sobre el monto de la sanción. <i>En este punto, para la Sala no existe certeza de que la entrega extemporánea de dicha información hubiera generado afectación alguna en los programas de fiscalización de la DIAN, a la vez que, aun cuando dentro del término del artículo 18 de la Resolución 12807 de octubre de 2006, el actor no suministró la información del artículo 631 literales a) a k) del Estatuto Tributario requerida para cruces con terceros, no se advierte que la falta de dicha información hubiera afectado las amplias facultades de fiscalización de la DIAN.</i> <i>Por lo tanto, se considera que no deviene en razonable la posición de la entidad demandada, referente a imponer la máxima sanción legal permitida, contenida en el artículo 651 literal “a” del Estatuto Tributario, como si el actor hubiera omitido por completo su obligación de presentar la información que le exige la ley.</i> <i>Además, aun cuando la entidad evidenció que la información entregada por el actor presentaba errores, ello tampoco justifica la imposición de la sanción máxima, haciendo uso de dichas sumas en los actos administrativos demandados para tasar el monto de la sanción y sin proceder a precisar cuáles eran los yerros de los que adolecía.</i> <i>En ese orden de ideas, la Sala considera que si bien se produjo el hecho sancionable, consistente en la entrega extemporánea o tardía de la información solicitada al actor, la sanción impuesta por la administración, en efecto, desconoce los principios de proporcionalidad y razonabilidad.</i>
Observación del Despacho sobre la relevancia de la sentencia. Es relevante en tanto se resuelve acerca de la forma como debe determinarse la prescripción de la facultad de imponer sanciones de la DIAN.
Nota de Relatoría. Ver en el mismo sentido sentencia del 9 de diciembre de 2016, demandante Luis Ángel Hincapié Palomeque vs DIAN – M.P. Pedro Javier Bolaños Andrade- sanción al haber suministrado de manera extemporánea la información exógena del año gravable 2006, se demostró prescripción en la acción sancionatoria e indebida notificación. Accedió a pretensiones. Sobre sanción por incumplimiento del impuesto de renta 2006 – no envió de información en medios magnéticos, ver sentencia del 02 de febrero de 2017, demandante José Moisés Solarte Solarte vs DIAN, MP Gloria Milena Paredes Rojas. Accede por cuanto se impone una sanción no proporcional a la infracción del contribuyente.

Expediente: 19001 23 31 701 2011 00516 00
Demandantes MANUEL ALFONSO REVELO MORENO
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Acción NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto Sentencia Primera Instancia



**REPÚBLICA DE COLOMBIA
RAMA JUDICIAL DEL PODER PÚBLICO
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL CAUCA
Sala de Decisión No. 02 – Sistema Escritural**

Popayán, diez (10) de noviembre de dos mil dieciséis (2016)

Magistrado ponente: PEDRO JAVIER BOLAÑOS ANDRADE

Expediente: 19001233170120110051600
Demandantes MANUEL ALFONSO REVELO MORENO
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Acción NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

SENTENCIA No.

I. OBJETO A DECIDIR

Procede la Sala a proferir sentencia de primera instancia dentro de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho formulada por el señor MANUEL ALFONSO REVELO MORENO en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

II. ANTECEDENTES

2.1. La demanda ¹

¹Folios 27 a 40 del Cuaderno Principal

Expediente: 19001 23 31 701 2011 00516 00
Demandantes MANUEL ALFONSO REVELO MORENO
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Acción NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto Sentencia Primera Instancia

MANUEL ALFONSO REVELO MORENO, por intermedio de apoderado, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, formuló las siguientes pretensiones²:

"(...) dejar sin efecto los siguientes Actos Administrativos: A) Resolución Sanción No. 172412010000041 de 15 de abril de 2010, donde la Administración de Impuestos Nacionales de Popayán una (sic) Sanción por no Suministrar Información o Pruebas por valor de TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL PESOS M/L (\$356.445.000) en materia de Renta y por el año gravable 2006; Resolución No. 900066 de 11 de mayo de 2011, originaria de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en la cual se modificó la providencia anterior, fijando la Sanción en la suma de DISCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/L (\$296.640.000,00). Como consecuencia de lo anterior se servirán declarar que el contribuyente MANUEL ALFONSO REVELO MORENO, identificado con el NIT 5.200.937-2, no está obligado a pagar ninguna suma por concepto de Sanción por no Enviar Información del año gravable de 2006."

2.2. Los hechos³

Como fundamentos fácticos de las pretensiones, se formularon los siguientes:

Que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, a través de la División de Gestión de Fiscalización, inició investigación al demandante por no haber cumplido con la obligación de proporcionar la información pertinente respecto del año gravable 2006, en razón a lo cual, seguidamente, se profirió pliego de cargos No. 172820090000090 del 15 de septiembre de 2009, actuación en la que se propuso la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, correspondiente a \$356.445.000, pliego que fue notificado el 18 septiembre de 2009 y de la cual se dio traslado al interesado por el término de un mes para ejercer su derecho de defensa.

Indicó que el 15 de octubre de 2009, el actor respondió el pliego poniendo de presente que la omisión objeto de investigación ya había sido subsanada al presentar, aunque por fuera del plazo dispuesto, la información solicitada, refiriendo además que la facultad de la entidad para imponer una sanción

² Folio 38 del Cuaderno Principal

³ Folios 28 y 29 del Cuaderno Principal

por este hecho se encontraba prescrita al momento de proferir el pliego, ello con fundamento en lo dispuesto en el artículo 638 del Estatuto Tributario. No obstante lo anterior, la entidad evidenció que al momento de subsanarse la omisión, el plazo para hacerlo se encontraba vencido y, aunado al hecho de que el término para formular pliego de cargos se encontraba vigente cuando se profirió -18 de septiembre de 2009-, procedió a proferir sanción mediante Resolución No. 172412010000041 del 15 de abril de 2010 por valor de \$356.445.000, motivada en el hecho de que el señor REVELO MORENO no había suministrado información o pruebas en materia de renta por el año gravable 2006, decisión que hubiere sido notificada al día siguiente de su expedición.

Finalmente, refirió que inconforme con la medida adoptada, procedió a interponer el recurso de reconsideración a efectos de que se revocara la decisión, motivando sus pedimentos en la pérdida de competencia de la entidad para proferir pliego de cargos y en la inaplicación de los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, por lo que la DIAN mediante Resolución No. 900066 del 11 de mayo de 2011 -notificada mediante edicto fijado desde el 27 de mayo hasta el 10 de junio de 2011- decidió modificarla solo en lo correspondiente al valor de la sanción, la cual fue disminuida al monto de \$296.640.000.

2.3. Normas violadas y concepto de violación⁴

Indicó como violados los artículos 638, 651 y 683 del Estatuto Tributario y el artículo 363 de la Constitución Política.

Al respecto, expresó que la irregularidad objeto de la sanción impuesta corresponde al año 2006, derivada de no haber presentado la información exógena el día 19 de abril de 2007, por lo que los dos años con los que contaba la DIAN para formular el pliego de cargos se debían cumplir a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta del contribuyente

⁴ Folios 29 a 38 del Cuaderno Principal

por el año 2006 - lo cual ocurrió, como lo acepta la entidad, el 14 de agosto de 2007-, feneciendo el 14 de agosto de 2009 conforme a lo dispuesto en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Para llegar a la mencionada conclusión, tuvo en cuenta que la notificación de la decisión de proferir pliego de cargos se notificó el 17 de septiembre de 2009, concluyendo que para ese entonces la actuación ya era extemporánea.

Refirió que la entidad demandada no podía adoptar, a modo de interpretar el conteo de los dos años de la prescripción para proferir pliego de cargos, el criterio establecido en su concepto No. 096801 del 23 de noviembre de 2009, pues la situación jurídica del señor MANUEL ALFONSO REVELO MORENO se había consolidado antes de su expedición siendo improcedente su aplicación retroactiva.

Seguidamente, en lo que respecta al monto de la sanción y después de referir jurisprudencia sobre el tema, indicó que al imponerla no se tuvo en cuenta el principio de proporcionalidad, habida cuenta que la norma dispone como tope máximo a sancionar el equivalente a 15.000 UVT sin que ello quiera decir que no se deba realizar ningún juicio adicional para imponer dicho máximo.

2.4. Recuento procesal

La demanda fue presentada el 03 de octubre de 2011⁵ y admitida el día 28 del mismo mes y año⁶, procediendo a surtir su notificación al representante del Ministerio Público⁷ y a la entidad demandada⁸. Dentro del asunto se cumplió con la fijación en lista⁹, procediéndose con decreto de pruebas¹⁰ y con el posterior traslado para alegar de conclusión¹¹.

⁵ Folio 41 del Cuaderno Principal

⁶ Folios 44 del Cuaderno Principal

⁷ Folio 49 del Cuaderno Principal

⁸ Folio 50 del Cuaderno Principal

⁹ Folios 51 y 69 del Cuaderno Principal

¹⁰ Folios 75 y 75 del Cuaderno Principal y 1 y 2 del Cuaderno de Pruebas

¹¹ Folio 84 del Cuaderno Principal

2.5. La contestación a la demanda¹²

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, dentro del término de fijación en lista, presentó escrito contentivo de la contestación de la demanda, el cual sustentó bajo los siguientes supuestos:

Manifestó que durante el proceso que terminó con la sanción impuesta al demandante, se respetó y garantizó celosamente el derecho al debido proceso, siendo que desde el inicio de la investigación se le otorgó la oportunidad de controvertir las determinaciones propuestas por la entidad y se le hizo conocer cada uno de los actos administrativos.

Después de referir el proceso administrativo que se llevó a cabo para proferir los actos administrativos demandados, afirmó que el plazo con el que contó el actor para presentar la información en medios magnéticos por el año gravable 2006, conforme su Nit terminado en 37, acaeció el día 19 de abril de 2007, por lo que, al haber revisado el sistema de información de terceros a la fecha 29 de julio de 2009 y al no haber encontrado información presentada por MANUEL ALFONSO REVELO MORENO correspondiente al año gravable 2006, se procedió a aperturar pliego de cargos.

En lo referente a la competencia de la entidad para iniciar el proceso que terminó con la decisión de sanción, precisó que en tanto la declaración de renta del demandante para el año gravable 2007 fue presentada el 18 de junio de 2008, el plazo con el que se contaba para formular pliego de cargos concluía el 18 de junio de 2010 y que al haberse proferido el 15 y notificado el 18 de septiembre de 2009, debe entenderse que la actuación se surtió a tiempo.

En lo que atañe al monto de la sanción, dijo que aun cuando el demandante había subsanado la omisión -el 7 de octubre de 2009 - antes

¹² Folios 56 a 66 del Cuaderno Principal

de habersele notificado el acto administrativo de imposición de la sanción, no pidió la reducción de la misma conforme el artículo 651 del Estatuto Tributario, ni acreditó la aceptación, el pago ni acuerdo de pago del 10% de la sanción reducida.

Finalmente, refirió que conforme el concepto 0274321 del 24 de marzo de 2000 proferido por la entidad: *“la sanción debe aplicarse sobre el año gravable respecto del cual se solicita la información, siempre observando el tope máximo pecuniario fijado para el mismo año”*.

2.6. Alegatos de conclusión

Las partes demandante¹³ y demandada¹⁴ presentaron sendos escritos contentivos de sus alegaciones finales, en los que volvieron sobre los argumentos formulados en la demanda y en la contestación.

III. CONSIDERACIONES

3.1. La competencia

Por la naturaleza de la acción, el lugar donde ocurrieron los hechos y el monto de la pretensión, este Tribunal es competente para conocer del asunto en PRIMERA INSTANCIA, conforme lo disponen los artículos 132 numeral 3 y 134 del Código Contencioso Administrativo –D.L. 01 de 1985-.

3.2. El ejercicio oportuno de la acción

Al tenor de lo dispuesto en el artículo 136-2 del D.L. 01 de 1984, el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho corresponde a 4 meses contados a partir del día de la publicación,

¹³ Folio 86 del Cuaderno Principal

¹⁴ Folios 76 a 81 del Cuaderno principal

notificación, comunicación o ejecución del acto administrativo demandado, según el caso¹⁵.

Teniendo en cuenta que la demanda fue presentada el día **3 de octubre de 2011**¹⁶, se tiene que fue interpuesta dentro del término legal dispuesto para el efecto, por cuanto el acto administrativo mediante el cual la DIAN resolvió el recurso de reconsideración impetrado -Resolución No. 900066 del 11 de mayo de 2011- solo le fue notificado el día el **10 junio de 2011**¹⁷.

Cabe resaltar, además, que al tratarse de un asunto de carácter tributario, no era necesario agotar el requisito de procedibilidad de que trata el Decreto 1716 de 2009.

3.3. Lo probado en el proceso

Conforme los medios de prueba obrantes en el expediente, susceptibles de ser valorados, se tienen como acreditados los siguientes:

- Mediante Auto No. 172382009000674 del **6 de agosto de 2009**¹⁸, la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN Popayán, ordenó iniciar investigación en contra del señor REVELO MORENO MANUEL ALFONSO por incumplimiento en el deber de suministrar información, seguido de lo cual profirió pliego de cargos No. 172382009000090¹⁹ de la misma fecha -notificado el 18 de septiembre de 2009 mediante servicio postal-, fundamentado en las siguientes consideraciones:

"Según la resolución 12807 del 26 de octubre de 2006, "Por la cual establece para el año gravable 2006, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), g), h), i), y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y del decreto 1738 de 1998 a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características

¹⁵"(…).2. La de restablecimiento del derecho caducará al cabo de cuatro (4) meses, contados a partir del día siguiente al de la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto, según el caso. Sin embargo, los actos que reconozcan prestaciones periódicas podrán demandarse en cualquier tiempo por la administración o por los interesados, pero no habrá lugar a recuperar las prestaciones pagadas a particulares de buena fe."

¹⁶ Folio 41 del Cuaderno Principal

¹⁷ Folio 26 del Cuaderno Principal

¹⁸ Folio 4 del Cuaderno de Pruebas

¹⁹ Folios 2 a 4 del Cuaderno Principal y 48 a 51 del Cuaderno de Pruebas

Expediente: 19001 23 31 701 2011 00516 00
Demandantes: MANUEL ALFONSO REVELO MORENO
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Acción: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto: Sentencia Primera Instancia

técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega". El contribuyente en su declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del año gravable 2005, reportó ingresos brutos de \$ **2.154.554.000**, que son superiores a \$1.500.000.000, por lo cual estaba obligado a reportar información exógena según lo establece la presente resolución en su artículo 1 literal a) Las personas naturales, personas jurídicas y asimilada, y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio cuando sus ingresos brutos en el año gravable 2005 sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000)."

Por su parte el artículo 631 E.T. identifica que información debe reportar: "Para estudios o cruces de información. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 del ET. 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...

(...)

Una vez identificados los formatos a que se encontraba obligado el contribuyente a reportar, se procedió a realizar consulta en el servicio de análisis de operaciones, en donde se logró constatar que el contribuyente **REVELO MORENO MANUEL ALFONSO con NIT. 5.200.937 - 2**, no envió información correspondiente al (los) formato (s) por el año gravable 2006: Pagos o abonos en cuentas (1001), Retenciones en la fuente que le practicaron (1003), Descuentos tributarios solicitados (1004), Impuesto generado y descontable IVA (1005 y 1006), ingresos recibidos (1007), Deudores (1008), pasivos al 31 de diciembre (formato 1009) y la Información de las declaraciones tributarias (formato 1011).

Por lo anterior expuesto se da aplicación a la sanción administrativa establecida en el Art. 651 del ET...

(...)

Para el caso que nos ocupa, se conoce a través de la declaración de renta 2006 presentada por el contribuyente, los valores dejados de suministrar y los formatos no presentados, para lo cual procedemos a liquidar la sanción en la siguiente forma:

(...)

Como la sanción calculada supera la limitación establecida en el Art 651 del E.T. de 15.000 UVT se impondrá la sanción máxima de \$ 356.445.000.

Teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de conformidad con el Art. 651 del ET., Propone pliego de cargos aplicando la sanción máxima de **\$356.445.000** al contribuyente y/o responsable **REVELO MORENO MANUEL ALFONSO con NIT. 5.200.937 - 2**, por las razones expuestas anteriormente. Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quién tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o el veinte por ciento (20%) de tal suma, 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 u 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 del pago de la misma.

Finalmente, en cuanto a la oportunidad para proferir pliego de cargos la División de Gestión de Fiscalización se encuentra dentro del término según lo establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario."

- Después del que el señor REVELO MORENO hiciera uso del derecho de defensa contestando el pliego de cargos²⁰, la entidad demandada profirió la Resolución de sanción No. 172412010000041 del **15 de abril de 2010**²¹, con las siguientes consideraciones:

"De conformidad con la Resolución No. 12807 de 2006, el contribuyente REVELO MORENO MANUEL ALFONSO se encontraba obligado a presentar información en medios magnéticos por el año gravable 2006, pues sus ingresos brutos reportados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005, presentada el 04 de mayo de 2006 con sticker No. 0152006011135, fueron de \$2.154.554.000.

(...)

La no presentación de la información exigida dentro de los plazos señalados para el efecto, constituye una omisión del deber legal de informar que se traduce en una irregularidad sancionable conforme a lo establecido en el artículo 651 del ET, generada desde el día siguiente a la fecha de vencimiento del plazo otorgado.

(...)

En el caso que nos ocupa, la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006, señaló los sujetos obligados a cumplir con la obligación de presentar información en medios magnéticos por el año gravable 2006, quedando el contribuyente REVELO MORENO MANUEL ALFONSO, con NIT 5.200.937-2, dentro de los parámetros establecidos como obligado a presentarla por superar el tope de los ingresos brutos incluidos en su declaración de renta y complementarios presentada por el año gravable 2005.

En el artículo 18 de la Resolución No. 12807 de 2006 se señaló como fecha límite para presentar la información de medios magnéticos el 18 de abril de 2007, para el NIT terminado en 37.

En consecuencia y en aplicación del artículo 638 del ET, el término máximo

²⁰ Folios 31 y 32 del Cuaderno de Pruebas

²¹ Folios 5 a 18 del Cuaderno Principal y 69 a 81 del Cuaderno de Pruebas

para formular el pliego de cargos correspondiente para proponer la sanción por no enviar información, será dentro de los dos años siguientes a la fecha en que presentó la declaración de renta y complementarios, del año gravable 2007, periodo en el cual ocurrió la irregularidad sancionable, toda vez que era en este año gravable en el que debía presentar la información y no lo hizo.

La fecha de presentación de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2007, identificada con No. 1107602042593 fue el 18 de junio de 2008, por lo tanto el término para formular el pliego de cargos vence el 18 de junio de 2010.

Como el pliego de cargos No. 172382009000090 fue formulado el 15 de septiembre de 2009 y notificado el 18 de septiembre de 2009 según Guía de Servientrega No. 1016753331, se encuentra dentro del término establecido en el artículo 638 del ET, por lo tanto no ha operado la prescripción de la facultad sancionatoria y el proceso tributario sancionatorio debe continuar.

(...)

Por tanto el valor de la base para la aplicación de la sanción de conformidad con el artículo 651 del RT por la información no suministrada, como lo propuso la División de Gestión de Fiscalización es de \$10.59.543.000, a la que se aplica la tasa del 5% de la información no suministrada, que conlleva a una sanción de \$502.977.000. Teniendo en cuenta que dicha sanción no puede exceder el valor de 15.000 UVT, se impone la sanción máxima equivalente a TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL PESOS M/CTE (\$356.445.000)."

- Soportada en los citados motivos, la entidad resolvió:

"ARTÍCULO PRIMERO: Imponer Sanción por no suministrar información o pruebas al contribuyente REVELO MORENO MANUEL ALFONSO NIT 5.200.937-2, por valor de TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL PESOS M/CTE (\$356.445.000) de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario, según lo expuesto en la parte considerativa del presente acto.

(...)

REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN: La sanción a que se refiere el artículo 651 del ET, 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 la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada así como el pago o acuerdo de pago de la misma. (...)"

- El demandante, aunque por fuera del término establecido, presentó

declaración de renta para el año gravable 2006, el **14 de agosto de 2007**²², tal y como lo afirma la entidad demandada.

- La referida resolución sancionatoria fue notificada al interesado el día 16 de abril de 2010²³, otorgándole la oportunidad de interponer, hasta en el término de 2 meses, el recurso de reconsideración ante la División de Gestión Jurídica de la entidad, por lo que después de ejercer el mencionado recurso²⁴ y una vez admitido²⁵, para desatar la alzada la DIAN profirió la Resolución No. 900066 del **11 de mayo de 2011**²⁶, mediante la cual dispuso:

“...Prescripción de la facultad para imponer sanciones

...Para efectos de determinar el término de prescripción de la sanción impuesta, de acuerdo al contenido del artículo 638 del Estatuto Tributario que rige la materia, el pliego de cargos debe proferirse dentro de los dos (2) años siguientes contados a partir de la presentación de la declaración de renta y complementarios del año durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable. Como la información debió presentarse en el año 2007 y la declaración de ese año se presenta en el año 2008 es este último año el que se toma para determinar el término del vencimiento.

En el presente caso el plazo para suministrar información correspondiente al año 2006 vencía el 19 de abril de 2007 (artículo 18 de la Resolución 12807 de 2006); como se observa, el incumplimiento (irregularidad sancionable) tiene ocurrencia en el año 2007 y la declaración de renta del año gravable 2007 fue presentada el 18 de junio de 2008 (folio 44), por tanto el término de los dos (2) años de que trata la norma para la formulación del pliego de cargos vencía el 18 de junio de 2010. Como el pliego fue notificado el 18 de septiembre de 2009 es oportuno.

(...)

Si bien la obligación de presentar la información en medio magnético es por un año gravable determinado, no quiere ello decir que el término de prescripción con que cuenta la administración para proferir el pliego de cargos deba contabilizarse a partir de dicho año, pues el tenor literal del artículo 638 del Estatuto Tributario define claramente que el término de prescripción se encuentra a partir de la presentación de la declaración del año en el que debió presentarse la información, en este caso la declaración de renta del año 2007 la cual que debía presentarse en el año 2008. Este es el correcto entendimiento de la jurisprudencia reiterada por el Consejo de Estado.

El pliego de cargos No. 172382009000090 fue proferido el día 15 de septiembre

²² Folio 16 del Cuaderno Principal

²³ Folio 82 del Cuaderno de Pruebas

²⁴ Folios 83 a 95 del Cuaderno de Pruebas

²⁵ Folios 99 y 100 del Cuaderno de Pruebas

²⁶ Folios 19 a 25 del Cuaderno Principal y 102 a 107 del Cuaderno de Pruebas

Expediente: 19001 23 31 701 2011 00516 00
Demandantes: MANUEL ALFONSO REVELO MORENO
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Acción: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto: Sentencia Primera Instancia

de 2009 y notificado el día 18 de septiembre de 2009, es decir dentro del término de prescripción que consagra el artículo 638 del Estatuto Tributario, y la Resolución Sanción No. 172412010000041 fue proferida el 15 de abril de 2010 y notificada personalmente el 16 de abril de 2010, es decir, dentro del plazo de los seis (6) que consagra la misma norma.

(...)

Errores en la determinación de la sanción

... Al registrar ingresos brutos en la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2005, radicada con autoadhesivo No. 012006011135 del 4 de mayo de 2006 por valor de \$2.154.554.000 (folios 10 a 12), el contribuyente está obligado a presentar información en medio magnético a más tardar el 19 de abril de 2007 (plazo para los NIT terminados en 37 según el artículo 18 de la Resolución No. 12807 de 2006).

Al verificar que el contribuyente incumplió esta obligación, la administración formuló el pliego de cargos mediante el cual se propuso la sanción por no enviar información prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario en cuantía de \$356.445.000, tope máximo permitido al aplicar el cinco por ciento (5%) al valor de la información exigida y no suministrada, identificada según los datos exigidos en el artículo 631 del Estatuto Tributario conforme a lo declarado en el año gravable 2006 por valor de \$10.059.543.000. (folios 13 a 25).

Verificada la sanción impuesta se observa que se liquida con fundamento en lo previsto en el inciso primero del artículo 651 del Estatuto Tributario que prevé: "Hasta el cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida...

(...)

A folios 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40 y 42 del expediente se observan los reportes de presentación de información en fecha 7 de octubre de 2009, aportados con ocasión de la respuesta al pliego de cargos. A fin de valorar la conducta del informante para aplicar los criterios de graduación de la sanción, se verificó la consistencia de la información remitida obteniendo como resultado que todos los formatos se presentaron con error. Como la información no cumple con los parámetros mínimos es ineficaz para los propósitos que se requiere, razón por la que no ha cesado el daño ocasionado al Estado. No existe la elemental y necesaria actitud de colaboración del contribuyente que permita graduar la tarifa de la sanción por no informar, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 1 de la Resolución No. 11774 del 7 de diciembre de 2005...

La División de Gestión de Liquidación al imponer la sanción no tuvo en cuenta lo dispuesto en el Decreto 4715 de diciembre 26 de 2005 en lo pertinente al valor máximo de la sanción, fijada para esta vigencia fiscal en DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/Cte (\$296.640.000).

(...)

En consecuencia se modifica la sanción por no suministrar la información en medios magnéticos por el año 2006 a la suma de \$296.640.000..."

- En razón de lo anterior, la entidad dispuso:

“ARTÍCULO PRIMERO: MODIFICAR la Resolución Sanción No. 172412010000041 del 15 de abril de 2010 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Popayán mediante la cual se impuso sanción por no enviar información del año 2006 al contribuyente MANUEL ALFONSO REVELO MORENO, NIT 5.200.937-2, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa de la presente resolución.

*ARTÍCULO SEGUNDO: FIJAR en la suma de DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/CTE (\$296.640.000) la sanción por no enviar información del año 2006 impuesta al contribuyente MANUEL ALFONSO REVELO MORENO, NIT 5.200.937-2.
(...)”*

- La anterior decisión fue notificada mediante Edicto No. 023²⁷ que se fijó el 27 de mayo y se desfijó el 10 de junio de 2011.

3.4. El asunto materia de debate

Conforme a situación fáctica descrita en la demanda, corresponde a la Sala definir sobre dos aspectos: i) si el pliego de cargos formulado por la DIAN al demandante en razón a no haber cumplido en tiempo con la obligación de proporcionar o allegar información exógena, se hizo dentro del término legal, o si, por el contrario ya había fenecido; y ii) determinar si, conforme los principios de proporcionalidad, justicia, equidad y razonabilidad, se fijó correctamente el monto de la sanción de la que fue objeto el contribuyente, emanada de los actos administrativos sobre los cuales se presenta la discusión y que son objeto de control de legalidad. En consecuencia, en ese orden se procederá a resolver la situación jurídica planteada.

3.4.1. Sobre de prescripción de la facultad sancionatoria de la DIAN

Conforme lo consignado en los actos administrativos demandados y lo establecido en la contestación de la demanda, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales decidió imponer al actor la sanción, derivada del

²⁷ Folios 26 del Cuaderno Principal y 109 del Cuaderno de Pruebas

hecho de no haber suministrado la información de que tratan los literales "a", "b", "c", "d", "e", "f", "g", "h", "i", "j" y "k" del artículo 631 del Estatuto Tributario, que disponen:

"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 diecinueve millones cien mil pesos (\$19.100.000); 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 cuarenta y siete millones setecientos mil pesos (\$47.700.000) con indicación del concepto de impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

"g. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos para terceros y de los terceros a cuyo nombre se recibieron los ingresos, con indicación de la cuantía de los mismos.

"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".

Con fundamento en dicha normatividad, se tiene, entonces, que el Director General de la DIAN tiene amplias facultades para requerir de los

contribuyentes la información necesaria; ello, con el fin poder realizar los cruces necesarios para un debido control de los tributos.

En desarrollo de las mencionadas facultades, el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006, por la cual estableció el grupo de personas obligadas a suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 en cita, y el artículo 2 del Decreto 1738 de 1998, para el año 2006. Además, señaló el contenido y características técnicas para la presentación de la referida documentación, fijando los plazos para su entrega. Para el caso del demandante, se fijó como límite el 19 de abril de 2007.

Según el literal “a” del artículo 1 de la mencionada resolución, tenían la obligación de presentar la información “Las personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio cuando sus ingresos brutos del año gravable 2005 sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000)”.

De acuerdo con la información contenida en la Resolución Sanción No. 172412010000041 del 15 de abril de 2010, en la declaración de renta del actor para año gravable de 2005, el total de ingresos brutos fueron establecidos en el monto de \$2.154.554.000, información que al no haber sido objeto de controversia por parte de las partes a lo largo del proceso, asume la Sala como cierta.

Entonces, debe decirse que se encuentra debidamente demostrado que para el período gravable 2005, el señor MANUEL ALFONSO REVELO MORENO declaró ingresos brutos superiores al tope fijado en la Resolución 12807 de 2006 y, en consecuencia, estaba obligado a suministrar la información a que se refieren los literales “a” al “k” del artículo 631 del Estatuto Tributario.

Luego, en lo que respecta a la oportunidad para presentar la información necesaria, se tiene que conforme lo consignado en el artículo 18 de la plurimencionada Resolución 12807 de octubre de 2006, el plazo para su entrega venció el 19 de abril de 2007, puesto que el obligado es una persona natural y los dos últimos dígitos del NIT son 37.

El 6 de agosto de 2009, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales notificó al señor REVELO MORENO el contenido del pliego de cargos aperturado por haber suministrado de manera extemporánea la información prevista en el artículo 631 del Estatuto Tributario, para posteriormente proceder a imponerle, previo uso del derecho de defensa que le asistía al demandante, la sanción de que trata el artículo 651 ídem, al señalar finalmente que no se había entregado la información dentro del plazo establecido, disposición que consagra:

“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.

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

Expediente: 19001 23 31 701 2011 00516 00
Demandantes: MANUEL ALFONSO REVELO MORENO
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Acción: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto: Sentencia Primera Instancia

cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente. ”

La parte actora ha sostenido que la DIAN no se encontraba dentro del término legal correspondiente para imponer la sanción, elucubrando su concepto de violación con la premisa de haber acaecido la prescripción de la facultad para imponerle la sanción como argumento principal.

Entonces, en punto a establecer si la DIAN aún guardaba la facultad para imponerle la referida sanción, es necesario remitirse al artículo 638 del Estatuto Tributario, referente a la “Prescripción de la facultad para imponer sanciones”, el cual expresa:

“ARTÍCULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. - modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992 -: Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

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

Al estudiar la forma como deben contarse los dos años a los que hace referencia la normativa en cita, el H. Consejo de Estado, previo análisis de los antecedentes jurisprudenciales emanados de la Sección Cuarta, en sentencia del 9 de octubre de 2014²⁸, indicó:

²⁸ Rad. No. 52001-23-33-000-2013-00042-01 (20446)

"4.3.- En ese orden de ideas, el día a quo debe contabilizarse a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período gravable que corresponda al hecho sancionable, es decir:

*a) Cuando la conducta sancionable no se vincula a un período fiscal específico, el término comienza a correr **desde la presentación de la declaración del año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable**, como sucede, por ejemplo, por la omisión de suministrar información exógena en el plazo establecido.*

b) Cuando la conducta sancionable sí se vincula a un período fiscal específico, en tanto es producto, para citar un caso, de irregularidades en la contabilidad de un período determinado, el término comienza a correr desde la presentación de la declaración de la vigencia fiscal investigada toda vez que de ella se deriva la conducta sancionable.

4.4.- La finalidad del artículo 638 del Estatuto Tributario no es otra que otorgarle a la Administración tiempo suficiente para identificar, investigar, fiscalizar y sancionar las eventuales irregularidades u omisiones en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables y de terceros.

La interpretación, que se reitera en esta sentencia, favorece la seguridad jurídica, principio que apunta a la estabilidad de la persona dentro del ordenamiento, de forma tal que la certeza jurídica en las relaciones de derecho público o privado, prevalezca sobre cualquier expectativa, indefinición o indeterminación." (Se Destaca)

Así, vemos como en el sub lite se ha acreditado que en un primer momento, a través de la Resolución No. 172412010000041 del 15 de abril de 2010²⁹, confirmada mediante Resolución No. 900066 del 11 de mayo de 2011³⁰, la DIAN finalmente le impuso sanción al actor por valor de \$296.640.000, por el incumplimiento en la obligación de suministrar información.

De la lectura de los mencionados actos, que son objeto de control de legalidad, se puede establecer que la sanción en ellos contenida encuentra su fundamento en la previsión del citado artículo 631 del Estatuto Tributario, en virtud de la cual -como quedó dicho- la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales puede solicitar información a personas y entidades, contribuyentes y no contribuyentes, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

²⁹ Folios 5 a 18 del Cuaderno Principal y 69 a 81 del Cuaderno de Pruebas

³⁰ Folios 19 a 25 del Cuaderno Principal y 102 a 107 del Cuaderno de Pruebas

Dicha facultad fue ejercida con fundamento en la Resolución No. 12807 de 2006³¹, *"Por la cual se establece para el año gravable 2006, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998 a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega."*

En esta Resolución se puso de manifiesto, entre otras obligaciones, que las personas jurídicas y asimiladas, obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, sean entidades públicas o privadas y las personas naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando los ingresos brutos del año gravable 2005 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, obligación que, según los actos demandados, debía cumplir el señor MANUEL ALFONSO REVELO MORENO a más tardar el 19 de abril de 2007 - artículo 18 -.

En ese contexto, para la Sala es claro que, conforme los postulados establecidos por el H. Consejo de Estado³², la información exógena solicitada por la DIAN no se vincula de manera directa a un período gravable específico, sino al incumplimiento del deber u obligación general de suministrar información, contenido en el artículo 631 del Estatuto Tributario.

Así pues, siendo el año 2007 el período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable y ya que la declaración de renta del mismo se presentó el 18

³¹ <http://www.dian.gov.co/descargas/normatividad/EspeTecnica/RESOL631.12807.pdf>

³² **SECCIÓN CUARTA: 1)** Sentencia del 23 de octubre de 2014, Rad. No. 47001-23-31-000-2012-00333-01 (20363), **2)** Sentencia del 9 de octubre de 2014, Rad. No. 52001-23-33-000-2013-00042-01 (20446), **3)** Sentencia del 20 de agosto de 2015, Rad. No. 700012333000201200042 01(20425), **4)** Sentencia del 27 de agosto de 2015, Rad. No. 760012333000201300081 01(20621).

de junio de 2008³³, los dos años para formular el pliego de cargos **vencían el 18 de junio de 2010**, fecha en la que efectivamente ya se había notificado el pliego de cargos³⁴ de fecha 6 de agosto de 2009, según consta en la guía de Servicio postal, **llevada a cabo el 18 de septiembre de 2009**, esto es, dentro del término otorgado por el legislador para dar a conocer el contenido de este acto preparatorio.

Así las cosas, para la Sala resulta claro que en el sub examine aún no se había configurado la prescripción de la facultad sancionatoria cuando la entidad demandada profirió los actos acusados por los cuales se sancionó al actor por no suministrar la información correspondiente al año gravable 2006, en tanto el pliego de cargos, conforme los parámetros establecidos por el máximo órgano de cierre de la jurisdicción contenciosa, fue notificado dentro del término establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

En ese orden de ideas, no está llamado a prosperar el cargo formulado.

3.4.2. Sobre el monto de la sanción

El otro punto materia de inconformidad para el demandante, se centra en la forma como la DIAN determinó los valores de las bases gravables para tasar la sanción, en tanto que la estableció en el máximo legal dispuesto en el valor equivalente a 15.000 UVT, sin atender los principios de proporcionalidad, justicia, equidad y razonabilidad.

Para desatar este punto de la controversia, es del caso remitirnos al artículo 651 del Estatuto Tributario, contentivo de la disposición acerca de la sanción por no enviar información tributaria en el plazo establecido para el efecto:

“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:

³³ Folios 19 a 25 del Cuaderno Principal y 102 a 107 del Cuaderno de Pruebas

³⁴ Folios 2 a 4 del Cuaderno Principal y 48 a 51 del Cuaderno de Pruebas

a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

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

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

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

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

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

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente." (Subrayas propias).

Bajo dichas premisas, debe entenderse que son dos las sub reglas para la tasación de la sanción por no enviar información: la primera, referente a los eventos en los que es posible determinar el valor de la información dejada de suministrar y, la segunda, aplicable en los supuestos en los que la información no tiene cuantía o la misma no puede determinarse.

Así, en el primer caso, cuando es posible determinar el valor de la información, la sanción máxima puede corresponder al monto de hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea, sin que se

exceda de 15.000 UVT, que para el año 2005 -año gravable de la información según Decreto 4715 de 2005 - correspondían a \$296.640.000.

En el segundo de los eventos, referente a cuando no es dable establecer la base para tasar la sanción o la información no tuviere cuantía, la sanción debe corresponder 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.

Entonces, para efectos de determinar en cuál de las dos situaciones planteadas se encuentra el actor, se hace necesaria la remisión al contenido de la Resolución No. 900066 del 11 de mayo de 2011³⁵, en la que se dijo:

“(…)

A folios 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40 y 42 del expediente **se observan los reportes de presentación de información en fecha 7 de octubre de 2009, aportados con ocasión de la respuesta al pliego de cargos.** A fin de valorar la conducta del informante para aplicar los criterios de graduación de la sanción, **se verificó la consistencia de la información remitida obteniendo como resultado que todos los formatos se presentaron con error.** Como la información no cumple con los parámetros mínimos es ineficaz para los propósitos que se requiere, razón por la que no ha cesado el daño ocasionado al Estado. No existe la elemental y necesaria actitud de colaboración del contribuyente que permita graduar la tarifa de la sanción por no informar, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 1 de la Resolución No. 11774 del 7 de diciembre de 2005...

La División de Gestión de Liquidación al imponer la sanción no tuvo en cuenta lo dispuesto en el Decreto 4715 de diciembre 26 de 2005 en lo pertinente al valor máximo de la sanción, fijada para esta vigencia fiscal en DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/Cte (\$296.640.000).

Entonces, bajo el criterio de que es posible determinar el valor de la información, no obstante que la misma no fue presentada en término y fue allegada con errores, la sanción máxima puede corresponder al monto de

³⁵ Folios 19 a 25 del Cuaderno Principal y 102 a 107 del Cuaderno de Pruebas

hasta del 5% de dichas sumas sin que se exceda de 15.000 UVT, que para el año 2005 -se itera- correspondían a \$296.640.000, lo que en principio indicaría que la DIAN impuso la sanción dentro de los parámetros legalmente establecidos.

No obstante, como se advierte de la lectura de la disposición en cita, en ella se utiliza la expresión “hasta”, lo cual indica que la administración tiene la potestad de graduar la sanción en un rango que va desde el 0% hasta el 5%, atendiendo a las circunstancias propias de cada caso particularmente considerado.

Sobre este particular, la Sección Cuarta del H. Consejo de Estado ha reiterado³⁶ que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión “hasta el 5%”, le otorga a la Administración un margen para graduar la sanción, facultad que no puede ser utilizada de forma arbitraria. Correspondiendo al funcionario fundamentar la 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, posición que también fue expuesta por la Corte Constitucional Sentencia C-160 de 1998.

En el presente caso, se itera:

i) Se encuentra probado que el señor MANUEL ALFONSO REVELO MORENO contaba con plazo para presentar la información objeto de la sanción hasta el 19 de abril de 2007, y que presentó dicha información el 14 de agosto de 2007³⁷, significando ello que si bien la información se presentó de manera extemporánea y con errores en todos los formatos conforme se expresa en la Resolución No. 9000066 del 11 de mayo de 2011, ésta se suministró antes de que al actor se le notificara el pliego de cargos (18 de septiembre de 2009), por lo que no fue con ocasión de esta decisión que se suministrara la información requerida.

³⁶ Sentencia del 27 de agosto de 2015, Rad No. 470012333000201200026 01, Sentencia del 23 de octubre de 2014, Rad. No. 47001-23-31-000-2012-00333-01 (20363).

³⁷ Folio 16 del Cuaderno Principal

ii) La DIAN impuso la máxima sanción legalmente permitida, fundamentada en el incumplimiento en la presentación de la información en medios magnéticos en el tiempo estipulado.

Así mismo, en la contestación de la demanda indicó que no existe razón para graduar la sanción impuesta, toda vez que el demandante incurrió una falta sancionable hasta con el 5% del valor de la información dejada de suministrar o con el equivalente a 15.000 UVT.

Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado³⁸ ha indicado que si bien la falta de entrega de información o su entrega tardía dificultan las funciones de fiscalización y control para la determinación de los tributos, dichas omisiones sancionables no pueden medirse de la misma forma para fundamentar el daño inferido, sosteniendo:

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

Es así, porque mientras la falta de entrega veda en magnitud considerable la oportunidad de la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, la entrega tardía impacta la oportunidad, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo no alcanza a obstruir con carácter 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".

En el mismo fallo referido, se indicó la postura de la Sala referente a la entrega de información al momento de la respuesta al pliego de cargos, indicando que *"no es una forma de subsanar la omisión, porque ello implicaría que desapareciera la extemporaneidad en la entrega de la información; sino que constituye simplemente un mecanismo para atenuar la sanción por la omisión efectivamente ocurrida"*, destacando igualmente

³⁸ Sentencia del 23 de octubre de 2014, Rad. No. 47001-23-31-000-2012-00333-01 (30363)

el contenido de la Circular No. 0131 de 2005 de la DIAN, en la que se incluyó entre los criterios para graduar la sanción, *"la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea en forma extemporánea"*.

Como se ha venido sosteniendo, en el caso de autos el actor presentó la información de manera extemporánea -14 de agosto de 2007-, pero antes de la fecha en que se le notificara el pliego de cargos, es decir, dentro de un plazo, si bien extemporáneo, al que se puede otorgar la connotación de mesurable, habida cuenta de que habían pasado aproximados 4 meses desde que incumplió con la obligación de presentar la información, hasta cuando procedió a ello.

En este punto, para la Sala no existe certeza de que la entrega extemporánea de dicha información hubiera generado afectación alguna en los programas de fiscalización de la DIAN, a la vez que, aun cuando dentro del término del artículo 18 de la Resolución 12807 de octubre de 2006, el actor no suministró la información del artículo 631 literales a) a k) del Estatuto Tributario requerida para cruces con terceros, no se advierte que la falta de dicha información hubiera afectado las amplias facultades de fiscalización de la DIAN.

Por lo tanto, se considera que no deviene en razonable la posición de la entidad demandada, referente a imponer la máxima sanción legal permitida, contenida en el artículo 651 literal "a" del Estatuto Tributario, como si el actor hubiera omitido por completo su obligación de presentar la información que le exige la ley.

Además, aun cuando la entidad evidenció que la información entregada por el actor presentaba errores, ello tampoco justifica la imposición de la sanción máxima, haciendo uso de dichas sumas en los actos administrativos demandados para tasar el monto de la sanción y sin proceder a precisar cuáles eran los yerros de los que adolecía.

Expediente: 19001 23 31 701 2011 00516 00
Demandantes MANUEL ALFONSO REVELO MORENO
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Acción NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto Sentencia Primera Instancia

En ese orden de ideas, la Sala considera que si bien se produjo el hecho sancionable, consistente en la entrega extemporánea o tardía de la información solicitada al actor, la sanción impuesta por la administración, en efecto, desconoce los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

En un caso similar al del sub lite, en el que se definía sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales se impuso una sanción por no suministrar información o por hacerlo de manera extemporánea, en donde la misma podía determinarse en más de \$10.000.000.000, no se aplicó la máxima sanción sino que, previa ponderación de las circunstancias fácticas, se procedió a cuantificarla en el 0.3%. Al respecto dijo el Máximo Tribunal de lo Contencioso³⁹:

"En consecuencia, previa revocatoria de la sentencia apelada, procede anular parcialmente los actos acusados para graduar la sanción a la tarifa del 0.3%. Ello, teniendo en cuenta que, como se explicó, aunque el actor presentó la información tardíamente, finalmente la entregó, incluso antes de la notificación del pliego de cargos, lo que denota su ánimo de colaborar con la DIAN.

Dado que la cifra respecto de la cual se suministró extemporáneamente la información es de \$10.033.050.176, monto que la demandante no cuestiona, a título de restablecimiento del derecho, conforme con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, procede imponer a la actora una sanción de \$30.099.000 por enviar información en forma extemporánea. En lo demás, se confirma las sentencia apelada."

Así, al considerar la Sala que el mismo juicio de valor y de derecho corresponde al caso planteado por el señor MANUEL ALFONSO REVELO MORENO, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, contenidos en las Resoluciones No. 172412010000041 del 15 de abril de 2010⁴⁰ y 900066 del 11 de mayo de 2011⁴¹, para modular el monto de la sanción, que se estima debe ascender al 0.3% del valor de la información suministrada por el actor para el año gravable 2006, equivalente al monto de TREINTA MILLONES CIENTO SETENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE PESOS MCTE (\$30.178.359).

³⁹ Sentencia del 23 de octubre de 2014, Rad. No. 47001-23-31-000-2012-00333-01 (30363)

⁴⁰ Folios 5 a 18 del Cuaderno Principal y 69 a 81 del Cuaderno de Pruebas

⁴¹ Folios 19 a 25 del Cuaderno Principal y 102 a 107 del Cuaderno de Pruebas

Expediente: 19001 23 31 701 2011 00516 00
Demandantes: MANUEL ALFONSO REVELO MORENO
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Acción: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto: Sentencia Primera Instancia

IV. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL CAUCA**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO.- DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 172412010000041 del 15 de abril de 2010, por la cual la DIAN impuso al actor una sanción en el monto de \$356.445.000, por no enviar información o por hacerlo de manera extemporánea, y de la Resolución No. 900066 de 11 de mayo de 2011, que modificó la sanción impuesta en el sentido de tasarla en el monto de \$296.640.000.

SEGUNDO.- DECLARAR, a título de restablecimiento del derecho, que la sanción por no enviar información o por hacerlo de manera extemporánea de la que fue objeto el señor MANUEL ALFONSO REVELO MORENO mediante las Resoluciones No. 72412010000041 del 15 de abril de 2010 y 900066 de 11 de mayo de 2011, corresponde a la suma de **TREINTA MILLONES CIENTO SETENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE PESOS MCTE (\$30.178.359)**, de conformidad con las consideraciones expuestas en la parte motiva.

TERCERO.- NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO.- Sin costas por no haberse acreditado su causación.

QUINTO.- Archívese si no fuere apelado.

Expediente: 19001 23 31 701 2011 00516 00
Demandantes MANUEL ALFONSO REVELO MORENO
Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Acción NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto Sentencia Primera Instancia

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Se hace constar que el proyecto de esta providencia fue considerado y aprobado por el Tribunal en sesión de la fecha.

Los Magistrados,

PEDRO JAVIER BOLAÑOS ANDRADE

GLORIA MILENA PAREDES ROJAS

CARLOS HERNANDO JARAMILLO DELGADO