



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL QUINDÍO

SALA PRIMERA DE DECISIÓN

Armenia, catorce (14) de septiembre de dos mil diecisiete (2017)

MAGISTRADO PONENTE: LUIS CÁRLOS ALZATE RÍOS

Sentencia No. 285

TEMAS:

SUCESIONES ILÍQUIDAS Y SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS - LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN Y LA SANCIÓN TRIBUTARIA POR NO INFORMAR O INFORMAR EXTEMPORÁNEAMENTE COMO UNA DE SUS EXPRESIONES - EL DEBIDO PROCESO SANCIONATORIO - DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR INFORMACIÓN PARA EL AÑO GRAVABLE 2006 - DE LOS INGRESOS BRUTOS QUE HAY QUE TENER PARA ESTAR OBLIGADO A SUMINISTRAR INFORMACIÓN. DE SI LAS GANANCIAS OCASIONALES SE DEBEN TENER EN CUENTA PARA ESTABLECER LA CUANTÍA DE INGRESOS BRUTOS

INSTANCIA:

SEGUNDA

Cumplidas todas las etapas previstas en el proceso especial en ejercicio del medio de control de NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, sin que se observen causales de nulidad, y cumplidos los presupuestos procesales de la acción, esta Sala de Decisión en segunda instancia, dictará la sentencia que en derecho



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

corresponda para desatar el recurso de apelación interpuesto por la demandada en contra de la sentencia dictada por el JUZGADO SEGUNDO ADMINISTRATIVO DE DESCONGESTIÓN DEL CIRCUITO DE ARMENIA, del 18 de mayo de 2012.

1. ANTECEDENTES

1.1. PRETENSIONES¹:

Pretende la parte demandante:

- 1.1.1. Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción código No. 012412010000042 del 30 de marzo de 2010 y la nulidad de la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración No. 012012011000001 del 18 de abril de 2011, notificada personalmente el 06 de mayo de 2011, proferida por la División de Gestión Jurídica – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Armenia, por medio de la cual se modificó la Resolución Sanción código No. 01241201000001 y se fijó como sanción por no informar en medios magnéticos por el año gravable 2006, la suma de \$37'456.000,00 a cargo de JACOBO JARAMILLO q.e.p.d. representado por JACOBO BOTERO OCAMPO.
- 1.1.2. Que en consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho del señor JACOBO JARAMILLO q.e.p.d. representado por JACOBO BOTERO OCAMPO, hasta en la suma de \$37'4560.000,00.
- 1.1.3. Que se condene en costas a la entidad demandada.

1.2. FUNDAMENTO FÁCTICO²:

En síntesis los hechos relacionados por el accionante son:

¹ Fol. 47 y 48.

² Fol. 4 y 5.



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

Informa que mediante pliegos de cargos No. 012382009000192 del 03 de septiembre de 2009, la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Armenia, formuló pliego de cargos con el cual se proponía imponer sanción por el no envío de información en medios magnéticos por el año gravable 2006, a JACOBO BOTERO JARAMILLO q.e.p.d.

Expresa que el 30 de septiembre de 2009, JACOBO BOTERO OCAMPO dio respuesta al pliego de cargos antes referido en nombre de su padre fallecido.

Aduce que el 30 de marzo de 2010 la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Armenia profirió la Resolución Sanción No. 012412010000042, por medio de la cual se impone sanción por el no envío de información en medio magnético por el año gravable 2006.

Señala que el día 21 de mayo de 2010, oportunamente se presentó recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción No. 012412010000042.

Refiere que el 18 de abril de 2011, el Jefe Grupo Interno de Trabajo de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Armenia, profirió la Resolución No. 012012011000001 por la cual se resuelve el recurso de reconsideración y se confirma la sanción impuesta en la Resolución Sanción No. 012412010000042 del 30 de marzo de 2010.

Indica que la Resolución No. 012012011000001 del 18 de abril de 2011, fue notificada personalmente al señor JACOBO BOTERO OCAMPO, heredero del sancionado JACOBO BOTERO JARAMILLO q.e.p.d. el 06 de mayo de 2011.

1.3. NORMAS VIOLADAS³:

Aduce como normas violadas los artículos 29 y 230 de la C.P., 36 del C.C.A., 26, 29,

³ Fol. 5 y 6.



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

89, 651 y 683 del E.T., y la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006.

1.3.1. CONCEPTODE VIOLACIÓN⁴:

Estructura los siguientes cargos como concepto de la violación:

SUJETOS OBLIGADOS A SUMINISTRAR INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS PARA EL AÑO GRAVABLE 2006: Expone que de conformidad con la Resolución 12807 de 2006 proferida por la DIAN dentro de los sujetos obligados a suministrar información en medios magnéticos para el año gravable 2006, no se encontraban las sucesiones ilíquidas, en razón a que el fallecimiento del señor BOTERO JARAMILLO se produjo el 03 de octubre de 2006.

INGRESOS BRUTOS - RENTA LÍQUIDA GRAVABLE: Aduce que como quiera que para el año gravable 2005 los ingresos brutos del señor Jacobo Botero Jaramillo no fueron superiores a \$1.500'000.000,00, ya que las ganancias ocasionales no corresponden a ingresos brutos, no se encontraba en la obligación de rendir información en medios magnéticos.

SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS: Señala que como quiera que el accionante tenía razones legales para considerar que no estaba obligado a presentar información en medios magnéticos por el año gravable 2006, y que no hay mala fe, resulta desproporcional la sanción impuesta.

ESPÍRITU DE JUSTICIA: Discurre que si un contribuyente obra en cumplimiento de claras instrucciones impartidas por la DIAN, no habría lugar a imponer una sanción, con lo cual se estaría actuando en contravía al ordenamiento jurídico.

VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LA BUENA FE: Considera que la sanción impuesta no resulta viable teniendo en cuenta que el contribuyente ha obrado

⁴ Fol. 6 a 47.



Jurisdicción Contenciosa
Administrativa

conforme a las instrucciones de la DIAN.

VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO: Argumenta que el no acatamiento por parte de la demandada de lo dispuesto en los artículos 26 y 651 del Estatuto Tributario en cuanto a la naturaleza de los ingresos y la proporcionalidad de la sanción, constituyen por si solos violación al debido proceso.

PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD SANCIONATORIA: Esgrime que teniendo en cuenta que la declaración de renta por el año gravable 2006 se presentó el 13 de agosto de 2007, el término para proferir el pliego de cargos vencía el 13 de agosto de 2009, al haberse proferido el pliego de cargos el 03 de septiembre de 2009, la facultad para tal actuación había prescrito.

1.4. ACTUACIÓN PROCESAL:

- Presentación de la Demanda: 05 de septiembre de 2011 (fol. 74)
- Auto admisión de la demanda: 31 de octubre de 2011 (fol. 75 y 76)
- Notificación: 30 de enero de 2012 (fol. 83 y 84)
- Fijación en lista: 31 de enero de 2012 (fol. 85)
- Contestación de la demanda: 13 de febrero de 2012 (fol. 86 a 98 rv)
- Auto de pruebas: 11 de abril de 2012 (fol. 210 y 211)
- Auto deja parcialmente sin efectos Auto del 11 de abril de 2012 y tiene por contestada la demanda por la demandada DIAN: 17 de abril de 2012 (fol. 214)
- Audiencia de que trata el artículo 66 de la Ley 1395 de 2010 y Sentencia de primera instancia: 18 de mayo de 2012 (fol. 215 a 230)
- Apelación de la demandada: 18 de mayo de 2012 (fol. 230 a 232)
- Concesión del recurso de apelación: 18 de mayo de 2012 (fol. 232)
- Admisión del recurso y traslado para alegar en segunda instancia: 11 de septiembre de 2012 (fol. 236)



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

1.4.1. CONTESTACIÓN A LA DEMANDA⁵

El ente demandado contestó la demanda en término a través de memorial presentado el 13 de febrero de 2012, oponiéndose a las pretensiones y afirmando que los hechos son ciertos, y como razones de defensa expuso:

Frente al argumento “*SUJETOS OBLIGADOS A SUMINISTRAR INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS PARA EL AÑO GRAVABLE 2006*” adujo que anualmente mediante resolución se determina los sujetos obligados a presentar información y el tope que determina esta obligatoriedad, que para el año gravable 2006 fue la Resolución 12807 del 26 de septiembre de 2006, la cual señaló que las personas naturales, jurídicas y asimiladas que sean declarantes y que durante el año gravable 2005 hubieran recibido ingresos brutos superiores a de \$1.500.000,00. Así mismo aclara que como quiera que la persona natural no existe dado su fallecimiento, es claro que en cabeza de la sucesión ilíquida radica la obligatoriedad de presentar la información.

Respecto a los “*INGRESOS BRUTOS - RENTA LÍQUIDA GRAVABLE*” indicó que no puede ampararse el recurrente en que no fueron incluidos los ingresos por ganancias ocasionales para efectos de determinar el monto de ingresos que genera la obligación de suministrar información en medios magnéticos, pues un ingreso, es todo aquello susceptible de incrementar el patrimonio y en ningún momento se dice si es por actividad ordinario o extraordinaria, por lo tanto solo debe tenerse presente el monto de ingresos obtenidos durante el año., sin restar de él concepto alguno, salvo los que la ley expresamente diga que no lo son.

En relación a la “*SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS*” esgrimió que no es potestativo del funcionario de la DIAN determinar la mayor o menor sanción a su amaño, pues en aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario y la Resolución 11774 de diciembre 07 de 2005 que lo

⁵ Fol. 147 a 155.



Jurisdicción Contenciosa

Administrativa

reglamenta expresamente señala que la sanción será del 5% del total de la sumatoria de la información no suministrada.

Correspondiente al “*ESPÍRITU DE JUSTICIA*” manifestó que el señor Botero Jaramillo tenía la obligación formal de suministrar información en medios magnéticos para el año gravable 2006 y no lo hizo, razón por la cual se propuso e impuso la sanción, y que de ninguna manera puede advertirse que se obro en cumplimiento de instrucciones de la DIAN.

Referente a la “*VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LA BUENA FE*” afirmó que ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la información en medios magnéticos, la administración tiene prueba del incumplimiento por parte del administrado, por lo que la no presentación de la obligación tributaria, hace razonable la presunción de negligencia del contribuyente.

Sobre la “*VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO*” refirió que no se transgrede e debido proceso por la imposición de la sanción, habiéndose establecido con claridad que el administrado no cumplió con su deber formal de suministrar información, máxime cuando se le di la oportunidad de acogerse a la reducción de la sanción, sino además de subsanar la omisión en que incurrió, presentar respuesta al pliego de cargos, interponer recurso de reconsideración frente a la sanción, distinto es que no hubiere prosperado sus argumentos.

En razón a la “*PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD SANCIONATORIA*” menciono que de conformidad con el dispuesto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha del vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta y complementario o de ingresos y patrimonio, del año durante el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable.



1.4.2. LA PROVIDENCIA RECURRIDA⁶:

El *a quo* mediante sentencia proferida el 18 de mayo de 2011, accedió a las pretensiones de la demanda, declarando la nulidad de los actos administrativos demandados y ordenando la devolución del dinero cancelado por concepto de la sanción tributaria impuesta, al considerar que existe una falta de legitimación para sancionar al causante Jacobo Botero Jaramillo, como quiera que en la Resolución 12807 del 2006 no establece la obligación de las sucesiones ilíquidas de presentar en medios magnéticos la información para el año gravable 2006, desvirtuando la legalidad de los actos administrativos demandados.

1.4.3. EL RECURSO DE APELACIÓN⁷:

La parte demandante, oportunamente interpuso recurso de apelación sustentando el mismo en los siguientes aspectos:

- a) Conforme a la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006, el señor Jacobo Botero Jaramillo estaba obligado a presentar declaración de renta complementarios como quiera que durante el año gravable 2005 tuvo ingresos brutos por valor de \$1.672'552.000 e igualmente obligado para enviar la información a la DIAN, la cual no fue enviada. Como en el momento en que debía cumplir la obligación el contribuyente ya había fallecido, entonces, la obligación debía ser cumplida por quienes representaban legalmente a la sucesión ilíquida del causante a la luz de lo dispuesto en los artículos 571 y 572 del Estatuto Tributario, de manera que en el proceso administrativo, la sucesión ilíquida no está actuando como sujeto pasivo de la obligación de enviar la información, sino en su condición de representante del causante por el cumplimiento de obligaciones formales que aquel omitió, en consecuencia no podría sancionarse a la sucesión porque ella está actuando como representante y no como sujeto pasivo de la obligación.

⁶ Fol. 343 a 363.

⁷ Interpuesto de manera oral en la diligencia ya referida, ver fol. 230 a 232.



Por lo anterior solicita se revoque la sentencia de primera instancia.

1.4.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA:

La parte demandante, recorrió el término para alegar⁸, en donde refutó de manera concreta los argumentos de la apelante. Indicando que existe una distinción clara entre lo que es una sucesión ilíquida y una persona natural como sujetos pasivos de obligación natural, demostrándose que en la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006, fecha para la cual el contribuyente Jacobo Botero Jaramillo no era persona natural, sino, una sucesión ilíquida, la cual no se encuentra obligada a presentar información en medios magnéticos. Así mismo se ratifica en los argumentos expuestos en la demanda.

La parte demandada, guardó silencio⁹.

1.4.5. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO:¹⁰

El Ministerio Público no emitió concepto alguno.

2. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

Esta Sala es competente para conocer de la apelación interpuesta en el presente medio de control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, según lo establecido en el artículo 133 del C.C.A., en Segunda Instancia.

Se advierte que no se observa causal de nulidad alguna que pueda invalidar lo actuado, por lo que se procede a decidir el fondo del asunto.

⁸ Fol. 237 a 239.

⁹ Fol. 240.

¹⁰ Fol. Ibídem.



*Jurisdicción Contencioso
Administrativa*

2.1. PROBLEMA JURÍDICO:

Con fundamento en los anteriores planteamientos de las partes, debe entrar el Tribunal a determinar, si los actos administrativos demandados son violatorios de las disposiciones constitucionales y legales invocadas por la demandante, para el efecto se diluirán los siguientes problemas jurídicos:

¿Las sucesiones ilíquidas son sujetos pasivos de la obligación de informar a través de medios magnéticos?

¿Estaba obligado el señor Jacobo Botero Jaramillo a presentar información exógena por el año gravable 2006, si los ingresos extraordinarios (constitutivos de ganancia ocasional) forman parte de los ingresos brutos?

¿La sanción impuesta en los actos acusados fue “proporcional y razonable”, en los términos del artículo 651 del Estatuto Tributario?

¿Se evidenció, la vulneración del derecho fundamental al debido proceso dentro del trámite sancionatorio tributario al señor Jacobo Botero Jaramillo por no presentar información en medios magnéticos?

Para dar respuesta a los anteriores interrogantes, la Sala abordará los siguientes temas: **i)** Sucesiones ilíquidas y sus obligaciones tributarias, **ii)** La potestad sancionadora de la administración y la sanción tributaria por no informar o informar extemporáneamente como una de sus expresiones; **iii)** El debido proceso sancionatorio, **iv)** De la obligación de presentar información para el año gravable 2006, **v)** De los ingresos brutos que hay que tener para estar obligado a suministrar información. De si las ganancias ocasionales se deben tener en cuenta para establecer la cuantía de ingresos brutos y **vi)** El caso concreto.

Conforme con lo anterior, pasa el despacho a decidir de fondo el proceso:



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

2.1.1. SUCESIONES ILÍQUIDAS Y SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

Las sucesiones ilíquidas son contribuyentes del impuesto a la renta, y como tal deben cumplir con **todas las obligaciones** que le son propias a los contribuyentes de este impuesto.

La sucesión ilíquida, es el conjunto de bienes, derechos y obligaciones que deja una persona natural al fallecer, los cuales entran en un proceso de sucesión para posteriormente ser adjudicados a los herederos que tuvieren tal derecho.

La sucesión se considera ilíquida entre la fecha del fallecimiento de la persona hasta la fecha en que se ejecutorie la sentencia judicial que apruebe la repartición y adjudicación de los bienes a los herederos, o cuando se autorice la escritura pública.

El artículo 7 del Estatuto Tributario, dispone:

ARTICULO 7o. LAS PERSONAS NATURALES ESTAN SOMETIDAS AL IMPUESTO. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 3o.> *Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios.*

La sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquella en la cual se ejecutorie la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el decreto extraordinario 902 de 1988.

Teniendo en cuenta que las sucesiones ilíquidas se asimilan a una persona natural o viceversa, el tratamiento tributario de unas y otras son muy similares, en este caso, quien tiene la obligación de presentar la declaración, es en primer lugar el albacea o los herederos con administración de bienes. Si no hay ninguno de los dos, la declaración debe ser presentada por el curador de la herencia. Así lo contempla el artículo 572 del Estatuto Tributario:

ARTICULO 572. REPRESENTANTES QUE DEBEN CUMPLIR DEBERES FORMALES. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 76> *Deben*



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:

...

d. Los albaceas con administración de bienes, por las sucesiones; a falta de albaceas, los herederos con administración de bienes, y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente;

...

PARÁGRAFO. *<Parágrafo adicionado por el artículo 268 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos del literal d), se presumirá que todo heredero que acepte la herencia tiene la facultad de administración de bienes, sin necesidad de disposición especial que lo autorice.*

Cuando no se haya iniciado el proceso de sucesión ante notaría o juzgado, los herederos, de común acuerdo, podrán nombrar un representante de la sucesión mediante documento autenticado ante notario o autoridad competente, en el cual manifiesten bajo la gravedad de juramento que el nombramiento es autorizado por los herederos conocidos... (Subrayas nuestras)

Es así porque una sucesión ilíquida es el conjunto de bienes, propiedades, derechos y obligaciones que deja una persona natural al fallecer, y como la obligación tributaria recae es sobre el patrimonio de la persona natural y sobre los ingresos que ese patrimonio genera, es evidente que **las obligaciones tributarias sobreviven al fallecido y deben ser cumplidas por quienes asuman la gestión de ese patrimonio.**

2.1.2. LA POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACIÓN Y LA SANCIÓN TRIBUTARIA POR NO INFORMAR O INFORMAR EXTEMPORÁNEAMENTE COMO UNA DE SUS EXPRESIONES:

La naturaleza, características y requisitos de la facultad de imponer sanciones por parte del Estado, ha tenido amplio desarrollo tanto en la doctrina como en la jurisprudencia nacional.

De los diferentes pronunciamientos en sede judicial, esta Sala de Decisión destaca lo consignado por la H. Corte Constitucional en la sentencia C-571 de 2010, así:

“En reiteradas oportunidades, la Corte Constitucional se ha pronunciado sobre la naturaleza,



Jurisdicción Contenciosa

Administrativa

*las características y los requisitos de la facultad de la administración para imponer sanciones.¹¹ De hecho, se trata de una posición jurisprudencial que recoge la sostenida al respecto por la Corte Suprema de Justicia,¹² en la que se había resaltado que el *ius puniendi* del Estado es un género que cubre varias especies entre las que se cuentan el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. Sin embargo, la potestad sancionadora de la administración se diferencia, sustancialmente, de la potestad para imponer sanciones penales. Concretamente, con relación a la aplicación de los principios constitucionales del derecho sancionador, en el contexto del derecho tributario, la Corte Constitucional ha resaltado las diferencias propias de uno y otro ámbito, dentro de las cuales se encuentran el que unas se imponen en un contexto judicial (las sanciones penales) y las otras en uno administrativo (las sanciones tributarias). A propósito de una demanda en contra de algunas normas del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional dijo lo siguiente,*

“Para la Corte es claro que la imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional. Aunque desde un punto de vista conceptual pueda parecer difícil distinguir entre la actividad sancionatoria en cabeza de la Administración y la actividad sancionatoria jurisdiccional, lo cierto es que una y otra acusan diferencias no solo normativas sino también sustanciales: en cuanto a las primeras, puede decirse que en el proceso sancionatorio administrativo se juzga el desconocimiento de normas relativas a deberes para con la Administración y no de estatutos penales propiamente tales, y que en él está descartada la imposición de sanciones privativas de la libertad. Además la decisión sancionatoria adoptada por la Administración está sujeta a control judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Ahora bien, la jurisprudencia también ha establecido diferencias sustanciales con base en los distintos fines que se persiguen en cada caso: la actividad sancionadora de la Administración persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública a los que alude el artículo 209 de la Carta (igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad), al paso que la actividad jurisdiccional en lo penal se orienta a la preservación de bienes sociales más amplios y a la consecución de fines de tipo retributivo, preventivo o resocializador.

En efecto, reiterada jurisprudencia ha afirmado que si bien tanto la actividad sancionadora en lo administrativo como el proceso penal son expresiones de la facultad punitiva del Estado, y en ambas deben respetarse las garantías del debido proceso, unas y otra persiguen fines diferentes; en especial, esta diferente teleología se ha puesto de presente en relación con la potestad disciplinaria de la Administración como expresión de la facultad administrativa sancionadora [...]”¹³

¹¹ Cita original de la providencia: En varias ocasiones la Corte ha hecho referencia a las principales decisiones en las que ha fijado las líneas básicas de su jurisprudencia en materia de sanciones administrativas. Al respecto ver, entre otras, las sentencias C-506 de 2002 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra), C-616 de 2002 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).

¹² Cita original de la providencia: Sentencia C-214 de 1994; M.P. Antonio Barrera Carbonell (En esta sentencia, en la que la Corte Constitucional conoció de una demanda contra una norma que establece una multa en el ámbito del control vehicular, se realiza uno de los primeros estudios por parte de esta Corporación en materia de potestad sancionatoria de la administración).

¹³ Cita original de la providencia: Corte Constitucional, sentencia C-506 de 2002 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra) En esta ocasión, la Corte Constitucional decidió que las normas acusadas no desconocían el principio de inocencia, aplicable también a las sanciones tributarias. Dijo la Corte al respecto: “Desde la perspectiva de la precedente jurisprudencia, en relación con el cargo que aduce el demandante (según el cual la culpa en la ocurrencia del ilícito debe ser demostrada en juicio a fin de desvirtuar la presunción de inocencia y garantizar el derecho de defensa, de lo cual se desprendería que no es posible exigir al contribuyente o declarante que



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

[...]

Concretamente, en materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado, cometido en el cual debe observar no sólo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, es de decir los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad a que se refiere el artículo 209 de la Carta, sino también y especialmente los de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario que menciona el canon 363 constitucional. De todos estos principios, los de celeridad y efectividad de la función pública y el de eficiencia del sistema tributario obligan al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana. Obviamente, no se trata de reducir los espacios para la discusión concreta de estas obligaciones en cabeza de los ciudadanos, pero sí de dotar a la Administración de cierta fuerza coactiva destinada a lograr la recaudación. Establecido por el legislador el deber de tributar y radicada la función recaudadora en manos de la Administración, la posibilidad de sancionar de manera directa a los renuentes es el instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario. El mecanismo además resulta proporcionado de cara a los derechos de los asociados, pues el principio de legalidad del tributo (C.P art. 338) y la aplicación de las garantías del debido proceso a la actividad sancionatoria de la Administración (C.P art. 29), permiten armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa, contradicción, legalidad de la falta y de la sanción, etc.”
(Negrilla de la Sala)

El aparte jurisprudencial citado, es claro en señalar la importancia que para el funcionamiento del aparato estatal entraña la potestad sancionadora, ya que, una función esencial del mismo, es la de recaudar los tributos para hacerle frente al gasto público y permitir con ello que las diferentes instituciones propendan por alcanzar en debida forma los fines esenciales del Estado.

liquide sanciones en su contra y que proceda a su pago), la Corte debe reiterar que una vez que está probada la inexactitud o extemporaneidad de las declaraciones tributarias, o su falta absoluta de presentación, la imposición subsiguiente de sanciones administrativas no desconoce la presunción general de inocencia. La sola demostración de esas circunstancias, constituye un fundamento probatorio sólido para proceder a su aplicación, sin perjuicio del derecho que asiste al sancionado de demostrar las eximentes que, como la fuerza mayor o el caso fortuito, descartan la culpa en el cumplimiento de los deberes tributarios. || Es decir, en los casos en los cuales conforme a las normas demandadas, concretamente a los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), corresponde a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores auto liquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, debe entenderse, conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, que estas personas tienen el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha sido culpable, pudiendo alegar, por ejemplo, la ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de culpabilidad. Demostrada una de tales eximentes, la Administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción. Bajo esta interpretación, las referidas normas serán declaradas exequibles.” En este caso se reiteró, entre otras, la sentencia T-145 de 1993 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz, AV José Gregorio Hernández Galindo).



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

La mentada prerrogativa sancionatoria estatal se activa cuando los contribuyentes – sujetos destinatarios de la Ley de Tributos- incumplen las denominadas obligaciones tributarias, entendidas estas como aquellos deberes de colaboración con los órganos gestores del tributo¹⁴, que tal y como se dejó sentado líneas arriba, es una actividad fundamental para la debida marcha de la Administración.

Una de las expresiones de la facultad o prerrogativa sancionatoria es aquella que encontramos en el artículo 651 del E.T. - Decreto 624 de 1989-, el cual reza:

“ARTICULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. Aparte subrayado CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE. Inciso modificado por el Artículo 55 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente: 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:

- Aparte subrayado CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE 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.

¹⁴ Los deberes tributarios poseen un carácter instrumental, al ser medios por los cuales el fisco investiga si se ha materializado la obligación tributaria, quién es el obligado a la misma y cuál es su monto, clasificando la doctrina estos deberes como de los que buscan facilitar la investigación tributaria, determinar la obligación fiscal y facilitar la recaudación de tributos, siendo el reporte de información periódica un deber de los primeros. Ver BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Bogotá: Legis S.A., 2009. p. 196 y ss.



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

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.

PARAGRAFO. Parágrafo derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003”

Como vemos, para que se configure la sanción contenida en el artículo 651 de nuestro E.T., el contribuyente debe incurrir en cualquiera de las siguientes conductas:

- No suministrar información estando obligado a ello.
- Suministrar la información en forma extemporánea.
- Que la información suministrada presente errores.
- Que la información suministrada no corresponda a la solicitada.

La anterior normativa fue objeto de control de constitucionalidad por parte de la H. Corte Constitucional, quien en un aparte de la sentencia C-160 de 1998, desglosó el deber de información contenido en la misma, de la siguiente manera:

“Establece el artículo 651 del Estatuto Tributario, que las personas y entidades obligadas a suministrar informaciones tributarias, y aquellas a las que se les haya solicitado informaciones, o pruebas, que no las suministren dentro del plazo establecido para ello, o cuyo contenido presente errores, o no corresponda a lo solicitado, se les aplicará una multa que dependerá de factores determinados por la misma norma.

Antes de analizar el cargo de la demanda, es necesario explicar brevemente en qué consiste este deber de información consagrado en la norma acusada.

La ley 57 de 1977, otorgó funciones fiscalizadoras y de investigación a la Administración de Impuestos, para efectos de determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter sustancial. En desarrollo de esta competencia, se facultó al Director General de Impuestos Nacionales, para solicitar a personas o entidades, contribuyentes o no, el envío de informaciones



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

y pruebas que le permitan cumplir adecuadamente con su función. Facultad que tomó importancia desde el momento en que fue suprimida la obligación que tenían los contribuyentes de aportar, con sus declaraciones de renta, las pruebas y anexos que la sustentaban.

Con fundamento en el principio de buena fe, que para la época carecía de rango constitucional, se estableció la presunción de veracidad de las declaraciones que los particulares proporcionaban a la administración (artículo 746 del Estatuto Tributario).

Establecida la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, se creó la obligación correlativa a las personas o entidades, contribuyentes o no, de conservar, por un término de cinco (5) años, documentos y pruebas expresamente previstos en la ley, en caso de que la administración los llegase a requerir (artículo 632 del Estatuto Tributario). Las informaciones, documentos y pruebas que puede solicitar la administración son:

- *Libros de contabilidad y los comprobantes que dieron origen a los registros contables que permitan verificar con exactitud los activos y pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones en ellos consignados.*
- *La prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas en la calidad de agente retenedor.*
- *Copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como los recibos de pago correspondientes.*
- *Todas aquellas informaciones contempladas en normas vigentes, que permitan acreditar ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores que permitan establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes y, en general, todas aquellas que permitan fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos.*

Por su parte, el artículo 631 del mismo estatuto, faculta, expresamente al Director de Impuestos Nacionales para solicitar, por medio de resolución, a un sector o grupo de personas o entidades, contribuyentes o no, el suministro de información que le permita efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control tributario, resolución en la que se debe indicar la fecha de entrega de la información, así como el lugar en que ésta debe efectuarse.

Por disposición del artículo 14 de la ley 383 de 1997, las informaciones deben ser presentadas en medios magnéticos o cualquier otro medio electrónico para la transmisión de datos, según las especificaciones y características técnicas que defina la Dirección de Impuestos y Aduanas.

El artículo 631, también establece, específicamente, la clase de información que puede ser solicitada, y que tiene un carácter netamente tributario. Basta citar algunas de ellas.

- *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, concepto, valor de pago o abono sujeto a retención, y valor retenido. Igual información, en relación con las entidades a las que se les hubiere practicado retención, indicando, valor, concepto y ciudad donde la misma fue realizada.*



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

- *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.*
- *Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costos, deducciones o den derecho a impuesto descontable, incluida compra de activos fijos o movibles.*

(...)

Como puede observarse, la información que puede solicitar la administración corresponde a datos objetivos, de los que tiene pleno conocimiento la persona o entidad a quien se le solicita, y que se generan como consecuencia del giro normal de sus actividades, lo que les facilita suministrar lo requerido, en el tiempo y en la forma que señale la administración. Por tanto, no puede considerarse que sea ésta una carga desproporcionada o injustificada, impuesta al administrado. Sin embargo, es necesario recordar que en aras de proteger el derecho a la intimidad (artículo 15 de la Constitución), la administración de impuestos no puede solicitar información alguna que desconozca este derecho, tal como lo precisó la Corporación, en la sentencia C-540 de 1996 (Magistrado ponente, doctor Eduardo Cifuentes Muñoz).

Todas estas informaciones están relacionadas con costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores que le permiten a la administración establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes. Datos que son llevados al sistema que maneja la Dirección de Impuestos (artículo 115 del Estatuto Tributario), que al cruzar la información presentada por las distintas personas y entidades, le permite detectar las irregularidades o inexactitudes en lo declarado por los contribuyentes, a efectos de elevar los correspondientes requerimientos para la corrección de las declaraciones e imposición de multas, por el incumplimiento del deber de tributar, en debida forma.

Por esta razón, de la manera como se cumpla este deber de informar, depende, en gran medida, que el Estado pueda detectar una de las conductas que más afecta sus finanzas y, por ende, el cumplimiento efectivo de sus funciones: la evasión. Cabe recordar que sobre este asunto concreto, la Corte se pronunció en la sentencia C-540 de 1996.

Por tanto, el cumplimiento de la obligación de suministrar sin errores la información solicitada, exige, por parte de quien está obligado a suministrarla, la mayor diligencia y cuidado. Una información errónea, puede afectar el desarrollo de la función que debe realizar la Dirección de impuestos, impidiéndole actuar en la forma eficiente, pronta y eficaz, que exige el artículo 209 de la Constitución”.

Así las cosas, decantadas las particularidades de la potestad sancionatoria y las multas que se generan a favor de la administración tributaria cuando el contribuyente incurre en los supuestos de configuración estipulados en la norma; pasará esta Corporación a estudiar el tema del debido proceso sancionatorio, pues como se vio, el mismo se erige



Jurisdicción Contenciosa
Administrativa

como una garantía esencial para los administrados que son los destinatarios de la facultad sancionatoria.

2.1.3. EL DEBIDO PROCESO SANCIONATORIO.

La Carta Política de 1991, erigió en el inciso primero del artículo 29, el ámbito de aplicación del derecho fundamental al debido proceso, estableciendo que el mismo *se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.*

Se desprende de lo anterior, que esta facultad constitucional informa tanto las actuaciones que se surtan ante los despachos judiciales como las que se desplieguen en ámbitos puramente administrativos, resaltando este Tribunal, la importancia que dentro del derecho sancionatorio, ostenta esta garantía, ya que con base en la misma se establecen los límites a la Administración, cuando ésta hace uso de su potestad sancionatoria.

El debido proceso sancionatorio, fue desarrollado por la H. Corte Constitucional en la sentencia T-1285 de 2005¹⁵, que en el aparte pertinente esbozó:

“El debido proceso aplicable a todos los procedimientos administrativos y judiciales conforme al artículo 29 de nuestra Constitución, tiene también amplia y generosa consagración internacional. Por ejemplo, en los artículos 8 y 9 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos – Pacto de San José– se indican los principales supuestos que comportan las garantías judiciales a manera de condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial¹⁶. Así mismo, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículos 14 y 15) reitera este conjunto de pautas protectoras de donde sobresale el principio de legalidad de la pena¹⁷.

Pues bien, la Carta Política colombiana establece en el artículo 29 que el debido proceso se

¹⁵ Referencia: expediente T-1115938 Acción de tutela instaurada por Rubén Darío Rodríguez Góngora contra el Consejo de Estado -Sección Primera-Magistrada Ponente: Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

¹⁶ Corte Interamericana de Derechos Humanos, Opinión Consultiva OC-9/87, “Garantías judiciales en estados de emergencia”, párrs. 27-28. En la última de las disposiciones citadas se definen los principios de *legalidad y retroactividad* como presupuestos esenciales del poder punitivo del Estado.

¹⁷ El numeral 1 del artículo 15 dice: “1. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”.



aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, y que, "Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio". Esta norma, como se puede observar, comporta la exigencia para el legislador de: (i) definir de manera clara, concreta e inequívoca las conductas reprobadas, (ii) señalar anticipadamente las respectivas sanciones, así como (iii) la determinación de las autoridades competentes y (iv) el establecimiento de las reglas sustantivas y procesales aplicables, todo ello en aras de garantizar un debido proceso. Y, a los operadores judiciales y administrativos juzgar conforme a las leyes preexistentes al acto que se imputa, y observar la plenitud de las formas propias del juicio.

En torno a cada uno de los aspectos enunciados, la jurisprudencia ha precisado el entendimiento que en el ordenamiento jurídico colombiano debe darse al artículo 29 constitucional⁸, haciendo énfasis -entre otros temas- a los principios de reserva legal, tipicidad o taxatividad de las sanciones¹⁹, y favorabilidad en la aplicación de la ley sancionadora²⁰.

Sobre este asunto ha dicho particularmente la Corte lo siguiente:

"Como ya lo ha determinado la Corte Constitucional, el principio de legalidad es inherente al Estado Social de Derecho, representa una de las conquistas del constitucionalismo democrático, protege la libertad individual, controla la arbitrariedad judicial, asegura la igualdad de todas las personas ante el poder punitivo estatal y actúa regulando el poder sancionatorio del Estado a través de la imposición de límites "al ejercicio de dicha potestad punitiva"²¹. Así, ha señalado que en virtud de este principio las conductas sancionables no sólo deben estar descritas en norma previa sino que, además, deben tener un fundamento legal, por lo cual su definición no puede ser delegada en la autoridad administrativa"²²

"Cabe recordar entonces, que el principio de legalidad está integrado a su vez por el principio de reserva legal y por el principio de tipicidad, que por supuesto guardan entre sí una estrecha relación. Por lo tanto, sólo el legislador está constitucionalmente autorizado para consagrar conductas infractoras de carácter delictivo, convencional o correccional, establecer penas restrictivas de la libertad o sanciones de carácter administrativo o disciplinario, y fijar los procedimientos penales o administrativos que han de seguirse para efectos de su imposición. De acuerdo con el segundo, el legislador está obligado a describir la conducta o comportamiento que se considera ilegal o ilícito, en la forma más clara y precisa posible, de modo que no quede duda alguna sobre el acto, el hecho, la omisión o la prohibición que da lugar a sanción de carácter penal o disciplinario. Igualmente, debe predecir la sanción indicando todos aquellos aspectos relativos a ella, esto es, la clase, el término, la cuantía, o el mínimo y el máximo dentro del cual ella puede fijarse, la autoridad competente para imponerla y el procedimiento que ha de seguirse para su imposición"^{23,24}.

18 Ver, entre otras, las sentencias C-127 de 1993, C-344 de 1996 y C-559 de 1999.
19 Ver la Sentencia C-1080/02 M.P. Alvaro Tafur Galvis.
20 Cf. sentencia T-1087 de 2005, citada.
21 Ver entre otras sentencias la C-710 de 2001 y la C-099 de 2003.
22 Ver la Sentencia C-597 de 1996.
23 Ver la Sentencia C-921 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería.
24 Sentencia C-406/04 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.



Jurisdicción Contenciosa
Administrativa

Conforme a lo anterior podemos deducir que para poder aplicar sanciones legítimas por parte del Estado²⁵, y como salvaguarda de la seguridad jurídica de los ciudadanos, deben respetarse las garantías fundamentales del debido proceso, destinadas a “proteger la libertad individual, controlar la arbitrariedad judicial y asegurar la igualdad de todas las personas ante el poder punitivo estatal”²⁶.

Posteriormente, esa misma Corporación, sobre el tópico en mención, enseñó²⁷:

“22. El artículo 29 de la Carta Política consagra el derecho fundamental al debido proceso legal, en el que se involucran una serie de garantías que se orientan a someter las actuaciones de las autoridades judiciales y administrativas a reglas específicas de orden sustantivo y procedimental, que excluyan la arbitrariedad y promuevan el ejercicio de la libertad, y la realización de la igualdad.

Esta Corporación ha señalado reiteradamente que las reglas procesales, como desarrollo del derecho al debido proceso judicial o administrativo, deben provenir de regulaciones legales razonables, y proporcionales al fin para el cual fueron concebidas, de manera que permitan la realización del derecho sustancial²⁸.

Una de las más importantes salvaguardas para el ciudadano en el estado democrático de derecho, radica en el respeto por las formas propias de cada juicio, entendidas como el conjunto de reglas preestablecidas en la ley que, según la naturaleza del juicio, determinan los procedimientos o trámites que deben surtirse ante las diversas instancias judiciales o administrativas.²⁹ La importancia de estas reglas deviene no solamente del hecho de que ellas incorporan la pretensión de proscripción de la arbitrariedad judicial o administrativa en los procedimientos, sino además la de investir de neutralidad las reglas y el procedimiento judicial o administrativo como medio para la realización, en esos ámbitos, del principio de igualdad³⁰”.

Así las cosas, los considerandos precedentes son unívocos en señalar que el debido proceso sancionatorio, se instituye como una salvaguardia para el investigado, ya que le entrega al mismo una serie de garantías que prevengan la arbitrariedad y el abuso del poder sancionatorio del Estado.

²⁵ Al respecto debe recordarse que dichos principios se aplican de manera general en el derecho sancionador. Ver Sentencia C-708/99, MP. Alvaro Tafur Galvis.

²⁶ Ver Sentencia C-653/01 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

²⁷ Referencia: expediente D-6003 Demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo del artículo 24 de la Ley 435 de 1998. Actor: Carlos Alberto Marmolejo Giraldo Magistrado Ponente: Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

²⁸ Ver al respecto las sentencias C-562/97 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, C-680/98 M.P. Carlos Gaviria Díaz y C-131/02 M.P. Jaime Córdoba Triviño. En el mismo sentido ver entre otras las Sentencias C-1512/00 y C-123/03 M.P. Álvaro Tafur Galvis.

²⁹ Cfr. Sentencia C-652 de 1997 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

³⁰ Cfr. ³⁰ Sentencia C-407/97, M.P. Jorge Arango Mejía. En el mismo sentido C-012 de 2002, MP. Jaime Araújo Rentarúa.



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

Dentro de las mentadas garantías están: (i) El ser investigado por conductas que previamente estén estipuladas en la Ley, (ii) La preexistencia de la sanción (iii) El ser investigado por autoridad competente y (iv) La existencia reglas sustantivas y procesales claras y plenamente aplicables al caso objeto de censura.

En este punto de los considerandos, huelga manifestar que en materia de sanciones tributarias como la que se ataca a través del presente medio de control, se ha establecido como expresión del derecho al debido proceso sancionatorio, conforme a las previsiones anteriores, que debe existir plena coincidencia entre el hecho sancionable contenido en el pliego de cargos y el que se establezca en la Resolución Sanción que defina de fondo la situación jurídica del encausado.

En efecto, el Tribunal Rector de la Justicia Contenciosa Administrativa, en providencia calendada veinte (20) de noviembre de dos mil ocho (2008), sobre lo anterior, manifestó:

“Los hechos que constituyen infracción son diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas, pues, no es lo mismo no presentar información, que presentarla tardíamente o con errores.

Además, el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario plantea consecuencias diversas para cada hecho sancionable; así, en los casos de no presentar la información, o suministrar una diferente a la solicitada, la base de la sanción es el monto total de la información que debió suministrarse. Pero, en el evento de la presentación extemporánea de la información o de su entrega con errores, la sanción es hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales la información exigida se suministró en forma errónea o extemporánea.

Según el artículo 651 del Estatuto Tributario, si la sanción se impone por resolución independiente, debe darse el traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tiene un mes para responderlo. El pliego de cargos es la imputación que hace la Administración al contribuyente, la cual debe ser conocida por éste para ejercer su derecho de defensa. De manera coherente, la sanción debe imponerse por los mismos hechos planteados en el pliego de cargos, pues si se sanciona por hechos distintos, se desconoce el debido proceso, dado que el administrado no tiene la oportunidad de ejercer su derecho de defensa³¹.

³¹ En similar sentido se ha pronunciado la Sala, entre otras, en sentencias de 6 de agosto de 1998, C.P. doctor Delio Gomez Leyva, Exp. 9886, 14 de abril de 2000, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla, 2 de noviembre de



*Jurisdicción Contencioso
Administrativa*

En el caso sub-exámine, la Administración profirió a la actora pliego de cargos porque no envió información por el año 1996, de acuerdo con la Resolución 090631999000017 de 26 de octubre 1999 de la DIAN.

La Corporación, afirma y así lo acepta la Administración, que con ocasión a la respuesta al pliego de cargos presentó la información requerida.

La Administración, por Resolución 090642000000013 de 13 de marzo de 2000, impuso sanción, pero, porque la información fue suministrada extemporáneamente (fls. 7 a 12). En consecuencia, una fue la infracción planteada en el pliego de cargos y otra la que dio lugar a la sanción, lo que significa que ésta fue impuesta de plano, sin la expedición del pliego de cargos por la infracción que se sancionó.

Como la DIAN impuso una sanción por extemporaneidad de la información, sin haber dado la oportunidad a la actora de controvertirla previamente, quebrantó el procedimiento establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario, y el derecho a la defensa consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política. Lo anterior, porque si al subsanar una omisión el contribuyente comete otra infracción, lo procedente es la formulación de un nuevo pliego de cargos, y el trámite de un nuevo procedimiento sancionatorio.³² (Negrilla y subrayado por fuera del texto original)

Huelga concluir de lo anterior que, dentro del trámite sancionatorio surtido por la DIAN, debe existir congruencia entre la conducta por la cual se le eleva pliego de cargos a un contribuyente y la conducta por la cual se le termina sancionando, ya que de no ser así, la actuación se tornaría en irregular y sería ostensiblemente violatoria del derecho al debido proceso y a la defensa, al pretermitirse las reglas sustantivas y procedimentales que imbuyen toda actuación administrativa.

2.1.4. DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR INFORMACIÓN PARA EL AÑO GRAVABLE 2006.

El artículo 631 del Estatuto Tributario dispone:

2001, C.P. doctora Ligia López, Exp. 12283, 30 de agosto de 2007, exp. 15542, C.P. doctor Héctor J. Romero Díaz.

³² CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA CONSEJERO PONENTE: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ Bogotá, D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil ocho (2008) Ref.: 73001233100020000348701 Número Interno 15041 CORPORACIÓN CLUB DEPORTES TOLIMA contra LA DIAN FALLO



*Jurisdicción Contenciosa
Administrativa*

*“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la Administración de Impuestos, el Director 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, así como de cumplir con otras funciones de su competencia, incluidas las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones y compromisos consagrados en las convenciones y tratados tributarios suscritos por Colombia:
(...)*

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

(...)”

En ejercicio de la facultad mencionada, el Director General de la DIAN expidió la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006, mediante la que estableció, para el año 2006, las personas naturales y jurídicas que debían suministrar la información de que trata la norma atrás transcrita. Dicha resolución dispuso, además, el contenido y las características técnicas para la presentación de la información, así como los plazos para la entrega.

En efecto, el literal a) del artículo 1º de la resolución en mención estableció que eran sujetos obligados a presentar la información por el año gravable 2006 *“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).”*

Así mismo, el artículo 2 *ibidem*, dispone que la información a suministrar es la establecida en los literales b, c, d, e, f, h, i y k del artículo 631 del E.T. La omisión en la presentación de la información exigida tanto por el artículo 631 del E.T., así como por la Resolución 12807 de 2006, es sancionable de la forma prevista en el artículo 651 del E.T.



2.1.5. DE LOS INGRESOS BRUTOS QUE HAY QUE TENER PARA ESTAR OBLIGADO A SUMINISTRAR INFORMACIÓN. DE SI LAS GANANCIAS OCASIONALES SE DEBEN TENER EN CUENTA PARA ESTABLECER LA CUANTÍA DE INGRESOS BRUTOS.

El Consejo de Estado, en la sentencia del 12 de diciembre de 2014 (Exp No. 20457)³³ estudió la naturaleza de los ingresos constitutivos de ganancia ocasional y concluyó que dichos ingresos tienen una naturaleza diferente a la de los ingresos brutos a que alude el artículo 26 del E.T. y que, por ende, no podían sumarse a fin de determinar si el contribuyente estaba obligado a presentar información exógena. Se dijo en esa ocasión, que los ingresos constitutivos de las ganancias ocasionales establecidas en la legislación tributaria tienen un verdadero carácter extraordinario, en cuanto provienen de fuentes distintas al giro ordinario de los negocios del contribuyente y que, en esa medida, no pueden incorporarse a los ingresos constitutivos de renta.

En dicha sentencia, el Consejo de Estado sostuvo:

“5.1.- La DIAN, en la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006, dispuso que las personas naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de patrimonio, cuando los ingresos brutos del año gravable 2005 fueran superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000), tenían el deber de suministrar, en el año 2006, la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario³⁴.

5.2.- En la demanda se controvierte la obligación del señor Zuluaga Bedoya de presentar la información exógena por el año 2006, requerida en la resolución en cita, toda vez que se considera que los ingresos brutos por el año 2005 no fueron superiores a \$1.500.000.000, ya que los ingresos que sirven de base para establecer la obligación de informar son los reportados en el renglón 48 del formulario de la declaración de renta, que se denomina “total de ingresos brutos”.

³³ M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

En el mismo sentido se pronunció esta Sala en la Sentencia del 16 de diciembre de 2014 (exp. 19566), con ponencia de la magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, cuando declaró la nulidad de los Oficios N° 016455 del 26 de febrero de 2009 y 013446 del 29 de febrero de 2012, en cuanto señalaron que la ganancia ocasional, como ingreso extraordinario, formaba parte de todos los ingresos de que trata el artículo 26 del E.T. y que debía tenerse en cuenta dentro de los ingresos brutos cuyo monto originaba la obligación de informar regulada por la Resolución N° 003847 de 2008.

³⁴ Cfr. artículos 1 y 2, literales a) de la Resolución No. 12807 de 2006.



Jurisdicción Contenciosa
Administrativa

Por el contrario, para la DIAN, con fundamento en el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos brutos corresponden a la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios del contribuyente, por lo que concluye que se deben sumar los ingresos reportados en el renglón 48 de la declaración de renta, con los reportados en el renglón 70, correspondiente a las ganancias ocasionales.

5.3.- El artículo 26 del Estatuto Tributario dispone:

'Artículo 26. Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.' (Resaltos fuera de texto).

De la ubicación de dicha norma³⁵ y de su contenido, se desprende con claridad que el objetivo del legislador fue definir los ingresos que **son base de la renta líquida, gravable con el impuesto de renta y complementarios**.

Así pues, para efectos de la **declaración del impuesto de renta**, son **ingresos brutos** todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados por la ley.

5.4.- En vista de la definición de ingresos brutos que hace el artículo 26 del Estatuto Tributario para efectos de renta, se hace necesario estudiar el tratamiento tributario y contable de las ganancias ocasionales con el fin de determinar si hacen parte de los ingresos brutos de los contribuyentes, como ingreso extraordinario, tal lo sostiene la DIAN.

Recuérdese que la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006, circunscribe la obligación de presentar la información exógena por el año 2006, a los contribuyentes cuyos **ingresos brutos del año gravable 2005 fueran superiores a \$1.500.000.000**.

5.5.- Según el artículo 5 del Estatuto Tributario, el impuesto de ganancias ocasionales – regulado en el título III ibídem- es complementario del impuesto de renta y se genera por la **obtención de ingresos derivados de: i) la venta de activos fijos poseídos durante dos años o más, ii) las utilidades provenientes de la liquidación de sociedades cuyo término de existencia sea superior a dos años, iii) las herencias, legados, donaciones y la porción conyugal y, iv) las loterías, rifas, apuestas o similares**.

³⁵ El artículo 26 hace parte del Libro Primero del Estatuto Tributario "Impuesto sobre la renta y complementarios", capítulo I "Ingresos", título I "Renta".



Jurisdicción Contenciosa

Administrativa

El hecho generador del impuesto de ganancias ocasionales es, pues, la renta ocasional y no el acto u hecho ocasional que la produce³⁶.

5.6.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 300 ibídem, las utilidades en la enajenación de activos fijos poseídos durante dos años o más, supuesto en el que se encuentra el contribuyente, se entienden como ganancia ocasional, en los siguientes términos:

'Artículo 300. Se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.'

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

Parágrafo. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro.' (Resaltos de la Sección).

*De acuerdo con la norma transcrita, la ganancia ocasional por la venta de enajenación de activos fijos poseídos durante dos años o más, la constituye la **diferencia** entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado, base gravable a la que se le aplica la tarifa establecida para el impuesto de ganancia ocasional, conforme lo disponen los artículos 241 y 314 del Estatuto Tributario.*

5.7.- Como puede verse, desde el punto de vista fiscal, el impuesto por ganancias ocasionales no se asemeja al causado por la renta, pues los ingresos en cada impuesto son independientes y se determinan de forma diferente y específica.

Debe advertirse que en lo atinente al impuesto de renta se habla de ingresos o rentas brutas y líquidas, en tanto que tratándose del impuesto de ganancias ocasionales, no se hace esa distinción pues lo percibido por ganancia ocasional, en el evento estudiado, se determina conforme lo dispone el artículo 300 del Estatuto Tributario: por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

Eso, sin dejar de reconocer que, miradas las cosas desde el punto de vista contable, pueda acudir a dicha terminología, pero eso, fiscalmente, es distinto para los efectos aquí previstos.

³⁶ CONSEJO DE ESTADO – Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta, sentencia del 3 de octubre de 2007, Radicación número: 25000-23-27-000-2002-00098-01(14831), Consejero Ponente: Héctor J. Romero Díaz.



*Jurisdicción Contencioso
Administrativa*

En otras palabras, en la ganancia ocasional no existe el concepto de ingresos brutos. En estricto sentido, lo que se considera ganancia ocasional es la utilidad en la venta del activo fijo y, por ende, es esta – la utilidad- la que constituye ingreso por ganancia ocasional –no la totalidad de la venta, en la que está incluida el costo fiscal del activo enajenado-

Por lo demás, el costo fiscal del bien no puede calificarse como un ingreso en estricto sentido, porque no genera un incremento patrimonial. Lo genera la diferencia entre el precio de venta y el costo, que sí aumenta el patrimonio, que por lo dicho en párrafos anteriores, no puede calificarse fiscalmente como ingreso bruto.

5.8.- En ese orden de ideas, como la definición de ingresos brutos que trae el artículo 26 del Estatuto Tributario es exclusiva para la determinación del impuesto de renta, los ingresos obtenidos por ganancias ocasionales no pueden considerarse como parte del concepto de ingresos brutos de que trata la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006.

Por tal razón, no es dable, para efectos de establecer los ingresos brutos totales del contribuyente en un período fiscal, como lo sostiene la DIAN, realizar una sumatoria de los ingresos brutos determinados para el impuesto de renta (casilla 48 de la declaración), con los ingresos por ganancias ocasionales registrados en la casilla 70 del formulario de la declaración de renta del año 2005 –que corresponden al total de la venta del activo fijo en el caso concreto-

*Como la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006, limitó la obligación de presentar la información exógena por el año 2006, a los contribuyentes cuyos **ingresos brutos** del año gravable 2005 fueran superiores a \$1.500.000.000, sólo debe tomarse, para efectos de establecer el surgimiento de dicha obligación, los ingresos reportados por los contribuyentes en la casilla 48 de la declaración de renta que corresponden, precisamente, a los ingresos brutos del contribuyente, determinados conforme lo dispone el artículo 26 del Estatuto Tributario.”³⁷ (Negrillas fuera del texto)*

Entonces, de conformidad con lo transcrito, las ganancias ocasionales no pueden sumarse a los ingresos ordinarios a efectos de determinar si el contribuyente está en la obligación de presentar información exógena, conforme con la Resolución No. 12807 de 2006.

³⁷ Posición reiterada, CONSEJO DE ESTADO – Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta, sentencia del 19 de marzo de 2015, Radicación número: 73001233100020110041801 (19562), Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Jurisdicción Contenciosa

Administrativa

Bastan las anteriores consideraciones legales, interpretativas, doctrinales y jurisprudenciales para estudiar:

2.1.6. EL CASO CONCRETO

Como quiera que el señor Jacobo Botero Jaramillo q.e.p.d. era una persona contribuyente del impuesto a la renta, con ocasión de su fallecimiento, **era deber de sus herederos cumplir con las obligaciones tributarias respectivas, de conformidad con lo señalado en el numeral 2.1.1 de esta providencia**, tanto es así, que quienes se consideran herederos autorizaron al señor Jacobo Botero Ocampo para que representara la sucesión ilíquida, hasta ese momento frente a la entidad demandada, por lo tanto, no es del recibo los argumentos expuesto por el *A quo* al considerar que existe una falta de legitimación al sancionar al causante Jacobo Botero Jaramillo, pues como se reitera el señor Botero Jaramillo continua ostentando deberes y obligaciones tributarias hasta tanto no se ejecutorié la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública cuando se opte por la liquidación de la herencia ante notario público., por lo que se pasará a analizar los demás cargos expuestos en el escrito de la demanda.

De las pruebas que aparecen en el expediente, en especial, de la declaración de renta presentada por el contribuyente por el año gravable 2006³⁸, se advierte que el señor Jacobo Botero Jaramillo declaró un total de ingresos recibidos por concepto de renta de \$997.552.000 (renglón 40) y \$675.000.000 por concepto de ingresos extraordinarios por ganancias ocasionales (renglón 55), los mismos \$675.000.000 fueron reportados como costos y gastos por ganancias ocasionales gravables (Renglón 56), para un total de cero pesos de ganancias ocasionales gravables (casilla 58).

De manera que está probado que el contribuyente Jacobo Botero Jaramillo **no superó el monto de \$1.500.000.000 exigido por la Resolución 12807 de 2006** y, por ende, no tenía la obligación de enviar la información exógena tributaria

³⁸ Fol. 107 a 109.



Jurisdicción Contenciosa
Administrativa

correspondiente al año 2006, de acuerdo con el artículo 631 del Estatuto Tributario y no podía ser sancionado por la omisión atribuida.

En consecuencia, para la Sala son prósperas las pretensiones de la demanda, pero por las razones acá expuestas y no por las expuestas por el A quo, por lo que se **CONFIRMARÁ** la providencia apelada, pero por los motivos expuestos en esta providencia.

Por lo anterior, no se estudiará la procedencia de las demás argumentos expuestos como causales de nulidad del acto administrativo demandado.

3. CONDENA EN COSTAS DE SEGUNDA INSTANCIA:

No se condenará en costas al demandado en aplicación del artículo 55 de la ley 446 de 1998, modificatorio del artículo 171 del C.C.A., porque no se demostró temeridad³⁹.

DECISIÓN: En mérito de lo expuesto, la **SALA PRIMERA DE DECISIÓN DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL QUINDÍO, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY,**

FALLA

PRIMERO: CONFÍRMESE la sentencia apelada, esto es, la proferida por el JUZGADO SEGUNDO ADMINISTRATIVO DE DESCONGESTIÓN DEL CIRCUITO DE ARMENIA, del 18 de mayo de 2012, que accedió a las súplicas de la demanda en el *sub examine*, pero por las razones expuesta en esta providencia.

SEGUNDO: Sin costas en esta instancia por lo ya considerado.

³⁹ Consejo de Estado – Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Tercera – C.P Enrique Gil Botero – veintiocho (28) de enero de dos mil nueve (2009) – Rad No. 18.460 – Actor. Martha Cecilia Rojas Mora y Otros.



Jurisdicción Contenciosa

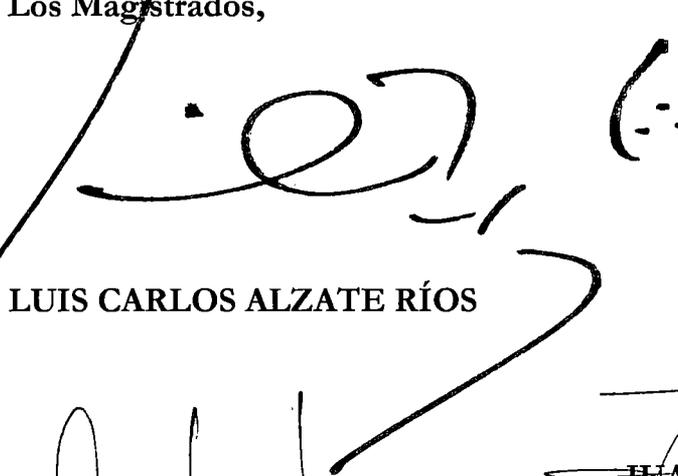
Administrativa

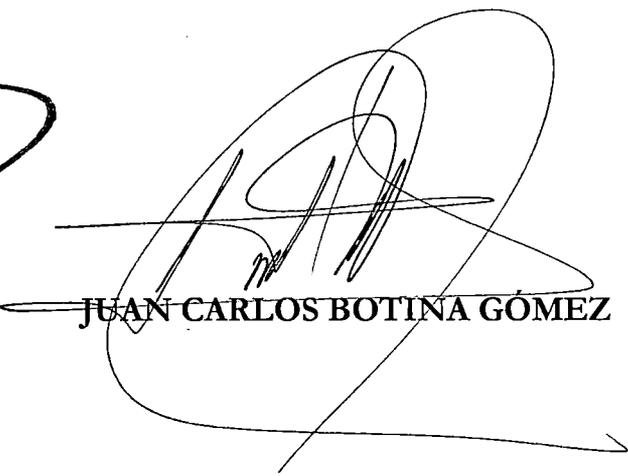
TERCERO: En firme este fallo, **DEVUÉLVASE** al Despacho de origen, **CANCÉLESE** su radicación, previa anotación en el Sistema Informático de Administración Judicial Siglo XXI.

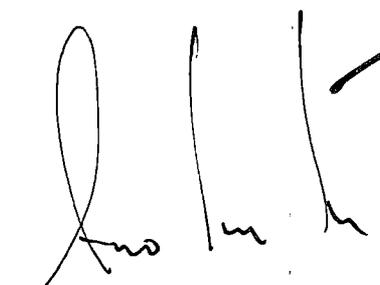
El proyecto de esta providencia fue estudiado, discutido y aprobado por la Sala en sesión del día de hoy, según Acta N°30.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Los Magistrados,


LUIS CARLOS ALZATE RÍOS


JUAN CARLOS BOTINA GÓMEZ


ALEJANDRO LONDOÑO JARAMILLO