

PRESCRIPCION PARA IMPONER SANCIONES – Su término varía si se impone en la liquidación oficial o en resolución independiente / SANCION POR NO SUMINISTRAR INFORMACION – El término de prescripción se cuenta desde la fecha en que presentó o debió presentar la declaración de renta o ingresos y patrimonio / COMPUTO DEL TERMINO DE PRESCRIPCION PARA IMPONER SANCION POR NO SUMINISTRAR INFORMACION – Cuando es por resolución independiente, los dos años se cuentan desde la fecha de la declaración de renta del año en que se vence el plazo para informar

Los artículos 637 y 638 del Estatuto Tributario prevén que, en materia fiscal, las sanciones pueden ser impuestas en el acto de determinación del tributo o mediante resolución independiente. En el primer caso, el término de imposición está sujeto a la oportunidad para practicar la liquidación oficial de revisión, mientras que en las sanciones impuestas mediante resolución independiente, el pliego de cargos debe notificarse dentro los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable, o cesó dicha irregularidad para el caso de las infracciones continuadas. Sobre el momento en que se configura la irregularidad sancionable, la Sala precisó: (...) Por lo anterior, tratándose de la sanción por no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello, que es lo que se analiza en el sub examine, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, el denuncia tributario [declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio] del año en el que venció el plazo fijado para cumplir dicha obligación formal". En esa medida, como la irregularidad sancionable se concretó el 9 de abril de 2008, los dos años que tenía la Administración para imponer la sanción deben empezar a contar desde la presentación de la declaración de renta del año gravable 2008, lo que ocurrió el 11 de junio de 2009. En consecuencia, la Administración podía expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 11 de junio de 2011 y, como consta en el expediente, ese acto se notificó por correo el 1º de febrero de 2011, es decir, oportunamente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 637 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 638

INFORMACION TRIBUTARIA A SOLICITUD DE LA DIAN – El no suministro por parte del contribuyente hace procedente la sanción del artículo 651 del E.T. / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION TRIBUATRIA – Al ser cuantificables los datos a informar, la sanción puede ser hasta del 5 por ciento / CARGA DE LA PRUEBA DEL CONTRIBUYENTE SANCIONADO – Le corresponde demostrar los supuestos para que la sanción por no informar sea la mínima

Contrario a lo sostenido por el actor, la Administración, para determinar la sanción, sí podía tomar las cifras consignadas en las declaraciones de renta del año 2007, del impuesto sobre las ventas de los 6 bimestres del año 2007, y de retenciones en la fuente de los 12 meses del año 2007, presentadas por el contribuyente, porque esos son los conceptos a los que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del E.T. Igualmente, en atención a la naturaleza de la información requerida que, como se dijo, corresponde a la señalada en los citados literales del artículo 631 del Estatuto Tributario, la Sala ha establecido que se trata de información cuantificable, por lo que la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario no pueden imponerse en el 0.5% de los ingresos netos, sino en el 5% "...de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida". (...) Por lo tanto, es claro que la Administración podía establecer el valor de la

información exigida con base en los valores reportados en las declaraciones tributarias del obligado y, por tanto, estaba facultada para imponer la sanción en un porcentaje de hasta el 5% de su valor. Consecuente con lo anterior, la Sala reitera que el demandante no controvertió estar incurso en el supuesto sancionatorio dispuesto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, ni tampoco demostró que las sumas sobre las cuales se debía determinar la sanción fueran diferentes a las utilizadas por la Administración en los actos administrativos demandados, a pesar de que sobre él recaía la carga de la prueba, en los términos del artículo 167 de la Ley 1564 de 2012. Por tal motivo no es procedente aplicar una sanción diferente al tope máximo previsto en la norma, en razón a que el contribuyente omitió entregar la información en medios magnéticos, lo que le impidió a la Administración practicar los estudios y cruces de información necesarios para el control de los tributos, sin que el demandante adelantara actividad alguna para subsanar su incumplimiento, lo que impide la graduación de la sanción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 651

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., veintisiete (27) de agosto de dos mil quince (2015)

Radicación número: 76001-23-33-000-2013-00081-01(20621)

Actor: RAMIRO RIVERA RAMIREZ

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 29 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

El fallo del Tribunal, dispuso:

“1.- DECLARA la nulidad parcial de la resolución sanción No. 052412011000550 del 3 de agosto de 2011 y resolución de reconsideración No. 900.101 del 12 de septiembre de 2012 en lo relacionado con el monto de la sanción y en su lugar se modificará la sanción en suma de ciento

noventa y un millones doscientos ochenta y nueve mil cuarenta pesos (\$191.289.040 pesos M/Cte).

2.- *Sin condena en costas.*

3.- *NIEGANSE las demás pretensiones (...)*”.

ANTECEDENTES

El 26 de junio de 2007, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2006, registrando un total de ingresos brutos de \$1.500.450.000.

El 21 de enero de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali profirió el Auto de Apertura 052382011000092, por el programa *“Incumplimiento Obligación de informar”*.

La mencionada dependencia expidió el Pliego de Cargos 052382011000025 del 24 de enero de 2011, mediante el cual propuso imponer al contribuyente la sanción por no enviar información, por la suma de \$330.810.000.

El 3 de agosto de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional señalada expidió la Resolución Sanción 052412011000550, que confirmó la sanción propuesta.

Contra este acto se interpuso el recurso de reconsideración, resuelto por la Resolución 900.101 del 12 de septiembre de 2012, que modificó el valor de la sanción a la suma de \$314.610.000, porque para el año 2007, el tope máximo de 15.000 UVT correspondía a la suma referida.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el demandante solicitó:

“1.- Que es nula la Resolución sanción No. 052412011000550 fechada el 3 de agosto de 2011.

2.- Que es nula la resolución N° 900101 de fecha 12 de septiembre de 2012.

3.- Que, como consecuencia de tales nulidades, se declare que el señor Ramiro Rivera Ramírez, no está obligado a pagar la sanción impuesta por la DIAN y se ordene el restablecimiento de los derechos conculcados al Señor Ramiro Rivera Ramírez.

4.- La condena respectiva será fijada actualizada (sic) de conformidad con lo previsto en el artículo 192 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, aplicando los ajustes de valor (indexación) desde la fecha de apertura del pliego de cargos hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia que le ponga fin al proceso.

5.- Que de considerar la sala que debe imponerse la sanción esgrimida por la DIAN, ésta sea liquidada conforme a los criterios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad.

6.- Que se condene a la demandada al pago de las costas procesales y agencias en derecho a que haya lugar”.

Invocó como disposiciones violadas los artículos 2º y 34 de la Constitución Política; 566, 638, 651 y 683 del Estatuto Tributario y 1º y 18 de la Resolución DIAN 12807 del 26 de octubre de 2006.

Concepto de la violación

Indicó que la falta de notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración violó el debido proceso y los derechos de defensa, de contradicción y de publicidad (no indicó de qué manera). Que, además, no hay constancia de que el “*emplazamiento*” [pliego de cargos] se haya entregado o notificado al contribuyente.

Explicó que la facultad sancionatoria de la Administración prescribió, porque la DIAN envió la resolución sanción a una dirección desactualizada.

Manifestó que la Administración impuso extemporáneamente la sanción por no informar cuando ya había perdido la competencia para hacerlo, pues el término de dos años establecido por el artículo 638 del Estatuto Tributario se cuenta desde la fecha de presentación de la declaración de renta del periodo del cual se pide la información.

Refirió que se requería suministrar la información del año 2007 y que la declaración de ese año se presentó el 13 de junio de 2008, por lo que el inicio del conteo del término de dos años para notificar el pliego de cargos venció el 13 de junio de 2010.

Que, no obstante lo anterior, la parte demandada expidió extemporáneamente el acto de trámite el 24 de enero de 2011, cuando el término para hacerlo había prescrito.

Se opuso a la base de imposición de la sanción, porque cuando no se suministra la información, la carga de demostrar el monto de la misma es de la Administración, y si tales valores no se pueden demostrar, la sanción debe imponerse al 0.5% de los ingresos netos o del patrimonio bruto del contribuyente o declarante. En tal sentido, aseguró que la entidad demandada no podía tomar los valores registrados en las declaraciones tributarias y señalar, sin prueba alguna, que corresponden a la información que se debía suministrar.

Argumentó que la DIAN debió aplicar los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, mediante la observancia de la capacidad de pago de la empresa y graduarla al 0.5% de los ingresos o del patrimonio reportado, pues, reiteró, que la información no podía ser cuantificada, y la omisión en su entrega no le generó daño al fisco.

Explicó que la sanción impuesta es de naturaleza confiscatoria, y pone en peligro la estabilidad económica del demandante, al desconocer su realidad económica.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Relató que el demandante, al registrar en la declaración de renta del año 2006 ingresos superiores a los establecidos en la Resolución 12690 de 2007, estaba obligado a presentar la información en medios magnéticos por el año 2007 y como no lo hizo, le fue impuesta la sanción prevista en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Señaló que, según el artículo 638 del Estatuto Tributario, el término de dos años que tiene la Administración para notificar el pliego de cargos se cuenta a partir de la presentación de la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del año en que ocurrió la irregularidad sancionable.

Explicó que el demandante debió entregar la información en medios magnéticos correspondiente al año 2007, el 9 de abril de 2008 y que la declaración de renta de ese año se presentó el 11 de junio de 2009, por lo que el término de dos años para proferir el pliego de cargos venció el 11 de junio de 2011, con lo cual, resulta oportuno el pliego de cargos proferido el 24 de enero de 2011, dentro del término establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Afirmó que la confiscatoriedad a que alude el artículo 34 de la Constitución Política es aplicable en materia penal y no en temas de carácter tributario.

Anotó que, en atención a las circunstancias particulares del presente caso, no procede la graduación de la sanción, ya que el demandante no suministró la información requerida, lo que denota la inexistencia de una actitud de colaboración de su parte y la continuidad en el daño ocasionado al Estado.

Adujo que el demandante solicitó que las actuaciones administrativas le fueran notificadas en la carrera 16 N° 75-73 piso 2 de la ciudad de Bogotá D.C., por lo que cuestionó que en la demanda alegara que las notificaciones debían practicarse a la dirección reportada en el RUT.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

Manifestó que la confiscatoriedad de que habla el artículo 34 de la Constitución Política no se refiere a las sanciones impuestas por la DIAN, que se derivan del incumplimiento de los deberes legales a cargo del contribuyente.

Relató que el demandante, mediante escrito del 9 de diciembre de 2011, informó como dirección procesal la Cra. 16 N° 75-73 piso 2 de la ciudad de Bogotá D.C., por lo que la demandada remitió las notificaciones de sus actos a esa dirección, siendo improcedente el cargo de indebida notificación, alegado en la demanda.

Dijo que de conformidad con el artículo 638 del Estatuto Tributario, en los eventos en que las sanciones se impongan en resolución independiente, el pliego de cargos se debe formular dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta del periodo en que ocurrió la irregularidad sancionable, tema que fue decantado en la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Dijo que, en razón de los ingresos brutos registrados por el actor en la declaración de renta del año 2006, el plazo para entregar la información venció el 9 de abril de 2008, fecha en que ocurrió la irregularidad sancionable; que la declaración de renta de ese periodo se debía presentar el 15 de abril de 2009, momento a partir del cual se empezó a contar el término de dos años para formular el pliego de cargos, que culminó el 15 de abril de 2011. Por tal motivo, consideró que el pliego de cargos notificado el 27 de enero de 2011, es oportuno.

Consideró que si bien el demandante no envió la información exógena en medios electrónicos, dando lugar a la sanción por no informar, la Administración debió tasarla teniendo en cuenta: i) el daño infligido al Estado, que debe estar documentado y probado en la actuación administrativa; ii) la capacidad económica del contribuyente y, iii) los principios de justicia, proporcionalidad y razonabilidad de la sanción. Por ello, redujo la sanción al 2% del valor de la información, esto es, a la suma de \$191.289.040.

RECURSO DE APELACIÓN

Las partes apelaron la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle de Cauca.

La DIAN manifestó su inconformidad con la graduación de la sanción hecha por el *a-quo*, porque el demandante no entregó la información, lo cual denota que no existió una actitud de colaboración de su parte y, por ello, el daño al Estado no cesó.

El demandante, por su parte, alegó que el pliego de cargos se expidió extemporáneamente, cuando la facultad sancionatoria de la Administración había prescrito, pues el término de dos años establecido por el artículo 638 del Estatuto Tributario se cuenta desde la fecha de presentación de la declaración de renta del periodo del cual se pide la información, posición que fue ratificada por el Consejo de Estado.

Reiteró que cuando no se suministra la información, la carga de demostrar el monto de la misma es de la Administración y si tales valores no se pueden demostrar, como ocurre en el presente caso, la sanción debe imponerse al 0.5% de los ingresos netos o del patrimonio bruto del contribuyente o declarante; que la entidad demandada no podía señalar que los valores registrados en las declaraciones tributarias corresponden a la información que se debía suministrar.

Que la DIAN debió aplicar los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, mediante la observancia de la capacidad de pago de la empresa, pues, a su juicio, como en este caso no existía base para imponerla, se debió graduar al 0.5% de los ingresos o del patrimonio reportado, máxime si se tiene en cuenta que la omisión en su entrega no le generó daño al fisco. Reiteró la naturaleza confiscatoria de la sanción impuesta, porque pone en peligro su estabilidad económica.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La demandada no presentó alegatos de conclusión.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa del proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con el numeral 4 del artículo 247 de la Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 623 de la Ley 1564 de 2012, la Consejera Ponente,

mediante auto del 24 de enero de 2014¹, prescindió de la audiencia de alegaciones por considerarla innecesaria y ordenó correr traslado a las partes durante diez (10) días para presentar los alegatos de conclusión. Una vez finalizada dicha etapa procesal, la Sala procede a dictar sentencia.

En los términos del recurso de apelación, la Sala provee sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales se impuso al demandante la sanción por no enviar información en medios magnéticos.

Marco general

El artículo 651 del Estatuto Tributario estableció tres supuestos de imposición de la sanción por no informar: i) que las personas y entidades obligadas a suministrar información no lo hagan dentro del término establecido; ii) que el contenido de la información presente errores y; iii) que no corresponda a lo solicitado. Además, señaló las condiciones de imposición de la sanción así:

“Art.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 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.

¹ Folio 162 del cuaderno principal.

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". (Se subraya)

Para el caso de la obligación de remitir información en medios magnéticos, el artículo 631 del Estatuto Tributario² facultó al Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales para solicitar a determinadas personas, tanto naturales como jurídicas, y demás entidades, las informaciones que le permitan a la Administración adelantar el debido control de los tributos, mediante estudios y cruces de información, sin perjuicio de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 684 *ejusdem*³.

En el mismo sentido, el artículo 23 de Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 631-2 del Estatuto Tributario, señaló que el Director General de la DIAN, mediante resolución, determinará los valores, datos, plazos y obligados a suministrar la información exigida, entre otros, por el artículo 631 del Estatuto Tributario.

² "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 (...)" (Se subraya).

³ "Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación: La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá: a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario. b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados. c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios. d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados. e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad. f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación".

Tal facultad se concretó con la expedición de la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007⁴, mediante la cual se establecieron los obligados al suministro de la información relacionada en los literales a), b), c), d), e), f), h), i), y k) del artículo 631 antes mencionado.

El literal a) del artículo 1º de la citada resolución señaló que dentro de los obligados a presentar información por el año 2007, estaban las personas naturales que debían “...presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2006, sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000)”. (Se subraya).

Así mismo, el literal a) del artículo 2º de la citada Resolución 12690 de 2007, señaló que las personas naturales que durante el año gravable 2006 reportaron ingresos superiores a los indicados en el párrafo anterior, 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”. La información señalada, es la siguiente:

“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 e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

⁴ “Por la cual se establece para el año gravable 2007, 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”.

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. (...)

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

Finalmente, el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007 señaló los plazos para el cumplimiento del deber formal de suministrar información en medios magnéticos, según el número de identificación tributaria del obligado, así:

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

PERSONAS JURÍDICAS Y ASIMILADAS Y PERSONAS NATURALES: (...)

Abril 09 de 2008

56 a 60 (...).”

Caso particular

La Sala observa que el demandante, en el renglón 49 de la declaración de renta del año gravable 2006⁵, registró un total de ingresos brutos de \$1.500.450.000, monto que al superar el tope fijado en la Resolución 12690 de 2007, lo obligaba a suministrar la información correspondiente al año gravable 2007, a que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario.

De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la mencionada resolución, el plazo para que el demandante entregara la información venció el 9 de abril de 2008, teniendo en cuenta que el NIT termina en 58⁶; no obstante, no cumplió con ese deber legal.

⁵Folio 44 del c.p.

⁶Folio 43 del c.p.

En consecuencia, el actor está incurso en uno de los supuestos establecidos por el artículo 651 del Estatuto Tributario, cual es no suministrar información dentro del plazo establecido para ello, circunstancia sobre la cual no presentó objeción alguna y que está debidamente acreditada en el expediente.

Prescripción de la potestad sancionatoria

El demandante alegó que el término de prescripción a que se refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario está vinculado a una vigencia específica y se cuenta desde la presentación de la declaración de renta del período del cual se solicita la información, y no desde la presentación de la declaración del período en que ocurrió la irregularidad sancionable.

Los artículos 637⁷ y 638⁸ del Estatuto Tributario prevén que, en materia fiscal, las sanciones pueden ser impuestas en el acto de determinación del tributo o mediante resolución independiente.

En el primer caso, el término de imposición está sujeto a la oportunidad para practicar la liquidación oficial de revisión, mientras que en las sanciones impuestas mediante resolución independiente, el pliego de cargos debe notificarse dentro los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable, o cesó dicha irregularidad para el caso de las infracciones continuadas.

Sobre el momento en que se configura la irregularidad sancionable, la Sala precisó⁹:

⁷ “Art. 637.- Actos en los cuales se pueden imponer sanciones. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales”.

⁸ “Art. 638. Prescripción de la facultad para imponer sanciones. 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.

⁹ Sentencia 20161 del 10 de julio de 2014, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

“El plazo entendido como la época que se fija para el cumplimiento de la obligación, en otras palabras, es el término cierto señalado para ejecutar determinada acción, por lo que, mientras no llegue el día señalado no expira el plazo y, por ende, no se entenderá la obligación incumplida, por el contrario, si el plazo o término vence sin que el obligado ejecute la acción correspondiente y no lo hace en ningún tiempo, se entenderá que la obligación no fue cumplida.

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

Por lo anterior, tratándose de la sanción por no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello, que es lo que se analiza en el subexamine, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, el denuncia tributario [declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio] del año en el que venció el plazo fijado para cumplir dicha obligación formal”. (Se subraya).

En esa medida, como la irregularidad sancionable se concretó el 9 de abril de 2008, los dos años que tenía la Administración para imponer la sanción deben empezar a contar desde la presentación de la declaración de renta del año gravable 2008, lo que ocurrió el 11 de junio de 2009¹⁰.

En consecuencia, la Administración podía expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 11 de junio de 2011 y, como consta en el expediente, ese acto se notificó por correo el 1º de febrero de 2011¹¹, es decir, oportunamente.

Determinación de la sanción

La DIAN alegó que, como el demandante no entregó la información a que estaba obligado, no era viable graduar la sanción, pues ello denota que no colaboró con la Administración y que por ello no cesó el daño ocasionado al Estado.

El demandante, por su parte, afirmó que la base de la sanción impuesta no está demostrada, y que se debió imponer en el 0.5% de los ingresos netos o del

¹⁰ Folio 84 del cuaderno de antecedentes N°1.

¹¹ Según la guía crédito 1038570026 expedida por la compañía SERVIENTREGA, visible en el folio 38 del c.a. N°1, el pliego de cargos se notificó en esa fecha al contribuyente.

patrimonio bruto; que la entidad demandada no podía tomar como cuantía de la información los valores registrados en su declaración de renta.

En el pliego de cargos¹², la Administración propuso la sanción por no suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y la tasó en la suma de \$330.810.000, que corresponde al 5% de los siguientes conceptos:

FORMATO N°	NOMBRE DEL FORMATO	VALOR
1001	Información de pagos o abonos en cuentas	\$2.480.215.000
1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	\$57.691.000
1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	\$128.758.000
1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	\$0
1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable y del impuesto sobre las ventas generado	\$115.394.000
1006	Información del impuesto sobre las ventas descontable y del impuesto sobre las ventas generado	\$179.542.000
1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$2.770.261.000
1008	Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2007	\$168.121.000
1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	\$1.218.747.000
1010	Información de socios y accionistas	\$0
1011	Información de las declaraciones tributarias	\$2.252.672.000
1012	Información de las declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes.	\$193.051.000
TOTAL SUMAS DEJADAS DE INFORMAR		\$9.564.452.000
PORCENTAJE DE LA SANCIÓN		5%
SANCIÓN RESULTANTE		\$478.222.600
SANCIÓN MÁXIMA (15.000 UVT)		\$330.810.000

Contrario a lo sostenido por el actor, la Administración, para determinar la sanción, sí podía tomar las cifras consignadas en las declaraciones de renta del año 2007¹³, del impuesto sobre las ventas de los 6 bimestres del año 2007¹⁴, y de retenciones en la fuente de los 12 meses del año 2007¹⁵, presentadas por el

¹² Folios 33 a 37 del c.a. N°1.

¹³ Folio 6 del c.a. N°1.

¹⁴ Folios 8 al 13 del c.a. N°1.

¹⁵ Folios 17 a 28 del c.a. N°1.

contribuyente, porque esos son los conceptos a los que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del E.T.

Igualmente, en atención a la naturaleza de la información requerida que, como se dijo, corresponde a la señalada en los citados literales del artículo 631 del Estatuto Tributario, la Sala ha establecido que se trata de información cuantificable, por lo que la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario no pueden imponerse en el 0.5% de los ingresos netos, sino en el 5% “...de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida”.

Al respecto, señaló¹⁶:

“Como se expuso en aparte precedente, mediante la Resolución N° 12690 del 29 de octubre de 2007, la DIAN dispuso, entre otras obligaciones, que las personas naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando los ingresos brutos del año gravable 2006 fueran superiores a mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000), estaban obligadas a suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, circunstancia en la que se encontraba el demandante según da cuenta la declaración de renta del año 2006 que obra en el folio 93.

En ese sentido, el señor Ruiz estaba en la obligación de suministrar, en medios magnéticos, esta información correspondiente al año 2007 (...)

7.4.- De la relación hecha, para la Sección es claro que la información solicitada por la DIAN era susceptible de ser cuantificada, en tanto se refiere a las retenciones en la fuente realizadas y que le practicaron al contribuyente, respecto de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, a los pagos o abonos que constituyen costo, deducción o dan derecho a impuesto descontable, a los ingresos percibidos, a los pasivos de cualquier índole, a los créditos activos, al patrimonio bruto, a los inventarios, a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, a las rentas exentas, y a los costos y deducciones solicitadas en la declaración de renta.

7.5.- Bajo dicho supuesto fue que la Administración Tributaria, con fundamento en la información suministrada por el contribuyente en sus diferentes declaraciones, la que se presume veraz de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, estableció una base, monto o valor de la información dejada de suministrar, de la siguiente manera: (...)

7.6.- Dada la naturaleza de la información solicitada y la posibilidad de cuantificarla, no es posible imponerle al contribuyente la sanción por no suministrar información sobre la base de sus ingresos netos o su patrimonio bruto, como se solicita en la demanda y en el recurso de apelación, pues dicho supuesto no fue previsto por el legislador.

¹⁶ Sentencia 20446 del 9 de octubre de 2014, Consejero Ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Por tal razón, tal como lo hizo la Administración Tributaria, era menester cuantificar la base sobre la que debería imponerse la sanción en atención a la información suministrada por el contribuyente en las respectivas declaraciones de IVA y renta". (Se subraya).

Por lo tanto, es claro que la Administración podía establecer el valor de la información exigida con base en los valores reportados en las declaraciones tributarias del obligado y, por tanto, estaba facultada para imponer la sanción en un porcentaje de hasta el 5% de su valor.

Consecuente con lo anterior, la Sala reitera que el demandante no controvertió estar incurso en el supuesto sancionatorio dispuesto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, ni tampoco demostró que las sumas sobre las cuales se debía determinar la sanción fueran diferentes a las utilizadas por la Administración en los actos administrativos demandados, a pesar de que sobre él recaía la carga de la prueba, en los términos del artículo 167 de la Ley 1564 de 2012¹⁷.

Por tal motivo no es procedente aplicar una sanción diferente al tope máximo previsto en la norma, en razón a que el contribuyente omitió entregar la información en medios magnéticos, lo que le impidió a la Administración practicar los estudios y cruces de información necesarios para el control de los tributos, sin que el demandante adelantara actividad alguna para subsanar su incumplimiento, lo que impide la graduación de la sanción.

Además el actor no demostró las razones por las que estima que la sanción es confiscatoria, más aún si se tiene en cuenta que ésta obedeció al incumplimiento de una obligación que la ley asigna a los contribuyentes, es decir, tiene un fundamento legal, y la Administración la impuso teniendo en cuenta los parámetros determinados para tasarla.

¹⁷ "Art. 167 Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

No obstante, según las particularidades del caso, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, distribuir, la carga al decretar las pruebas, durante su práctica o en cualquier momento del proceso antes de fallar, exigiendo probar determinado hecho a la parte que se encuentre en una situación más favorable para aportar las evidencias o esclarecer los hechos controvertidos. La parte se considerará en mejor posición para probar en virtud de su cercanía con el material probatorio, por tener en su poder el objeto de prueba, por circunstancias técnicas especiales, por haber intervenido directamente en los hechos que dieron lugar al litigio, o por estado de indefensión o de incapacidad en la cual se encuentre la contraparte, entre otras circunstancias similares.

Cuando el juez adopte esta decisión, que será susceptible de recurso, otorgará a la parte correspondiente el término necesario para aportar o solicitar la respectiva prueba, la cual se someterá a las reglas de contradicción previstas en este código.

Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba". (Se subraya).

De otra parte, el contribuyente no subsanó la conducta sancionable, lo que le hubiera permitido acceder a los beneficios de reducción de la misma, como lo establece el artículo 651 del E.T., que dispone:

“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 consecuencia, la Sala revocará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que anuló parcialmente los actos administrativos demandados y, en su lugar, negará las súplicas de la demanda.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 29 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Ausente con excusa