CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D.C. diez (10) de diciembre de dos mil quince (2015).

Radicación:	76001233300020130122801
Número interno:	21311
Demandante:	COOPERATIVA REGIONAL DE PRODUCTORES DE CAFÉ ARTESANAL Y ESPECIES AGROFORESTALES - CAFÉ FORESTAL
Demandado:	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN
Asunto:	Sanción por no enviar información

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 19 de junio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

La parte resolutiva del fallo dispuso:

"1.- DECLARA (sic) la nulidad parcial de la resolución sanción No. 21241-2012-000064 del 10 de agosto de 2012 y (sic) resolución de reconsideración No. 900.142 del 4º (sic) de septiembre de 2013 en lo relacionado con el monto de la sanción y en su lugar se modificará la Sanción en (sic) suma de Ciento Doce millones doscientos setenta y tres mil ciento cincuenta pesos ($112.273.150).

2.- Sin condena en costas.

3.- NIÉGANSE las demás pretensiones (…)".

ANTECEDENTES

El 15 de julio de 2008, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, registrando un total de ingresos brutos de $4.506.614.000.

El 23 de agosto de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá profirió el Auto de Apertura 212382010000632, por el programa *"Incumplimiento Obligación de informar".*

La mencionada dependencia expidió el Pliego de Cargos 212382012000014 del 26 de enero de 2012, enviado por correo al contribuyente el 27 de enero de 2012, que al ser devuelto por la causal *"reusada"* fue publicado en la Web de la DIAN el 23 de mayo de 2012, mediante el cual propuso imponer al contribuyente la sanción por no enviar información en medios magnéticos, por la suma de $330.810.000.

El 10 de agosto de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional señalada expidió la Resolución Sanción 212412012000064, que confirmó la sanción propuesta, acto que fue recurrido mediante el recurso de reconsideración del 16 de octubre de 2012, resuelto negativamente por la Resolución 900142 del 4 de septiembre de 2013.

LA DEMANDA

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

> *"II.I. PRETENSIONES PRINCIPALES*
> *PRIMERA: Que se declare la Nulidad de los siguientes actos administrativos:*
> *1.1.- RESOLUCIÓN SANCIÓN No 212412012000064 de fecha 10 de Agosto de 2012, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tuluá – Valle del Cauca.*
> *2.2.- RESOLUCIÓN 900142 del 4 de septiembre de 2013, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales.*
> *SEGUNDA: Que como consecuencia de las anteriores Declaraciones y a título de Restablecimiento del Derecho, solicito a la Sala de Decisión del Honorable Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, a quien corresponda el conocimiento del presente asunto, SE DEJE SIN EFECTO ALGUNO LA SANCIÓN impuesta por el actor por el año gravable 2008, y se ordene su des-anotación de las cuentas de la DIAN.*
> *TERCERA: Que se DECLARE que la Cooperativa Regional de Productores de Café Artesanal y Especies Agroforestales "CAFÉ*

FORESTAL", NO está obligada a pagar los valores determinados en los actos demandados.

II.II. PRETENSIONES SUBSIDIARIAS
En caso de que los Honorables Magistrados que conforman la Sala de Decisión, consideren que las pretensiones principales establecidas en el precedente, no están llamadas a prosperar, solicito con todo respeto, se acojan las siguientes:
PRIMERA: Habida cuenta que la DIAN cometió una irregularidad en el establecimiento de la base a ser tenida en cuenta para la liquidación de la sanción impuesta a mi cliente. Irregularidad que me permitiré explicar en el acápite denominado "CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN QUE FUNDAMENTA LAS PRETENSIONES ESTABLECIDAS COMO SUBSIDIARIAS". Solicito a ese Honorable Tribunal, que en establecimiento de la base para el cálculo de la sanción, se reste el valor que la Dian sumó doblemente por el formato 1011 en cuantía de $4.954.976.000, y ordene la corrección de la misma estableciendo la siguiente base:
Base establecida por la DIAN…… 16.182.290.916
Menos valor llevado por el formato 1011 y que se repite en el formado 1001……
(4.954.976.000)
Base para el cálculo de la sanción…….. 11.227.314.916
SEGUNDA: Con base en la gradualidad establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, que contempla un porcentaje para la tasación de sanciones relativas a informaciones, y que oscila entre el 0 y el 5%, solicito que se aplique a la base referenciada en la petición inmediatamente anterior, un porcentaje del 0.1% lo cual arrojaría una sanción de $11.227.315, lo anterior atendiendo a criterios de proporcionalidad, justicia y equidad en el que (sic) debe estar enmarcada la potestad sancionatoria de la DIAN".

Invocó como disposiciones violadas los artículos 2º, 29 y 363 de la Constitución Política; 638, 651 y 683 del Estatuto Tributario; 20 del Decreto 4048 de 2008; la Resolución 003847 del 30 de abril de 2008, modificada por la Resolución 07612 del 19 de agosto de 2008 y, las Circulares DIAN 0175 de 2001 y 131 de 2005.

Concepto de la violación

Señaló que en el momento en que se expidió el pliego de cargos había prescrito la facultad sancionatoria de la Administración, porque la irregularidad sancionable está vinculada a una vigencia fiscal y ocurrió en el periodo gravable 2008, pues fue sobre ese año que se pidió la información, tema que fue decantado por la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Dijo que aún en el caso que no hubiera operado la prescripción, la DIAN incurrió en diferentes irregularidades, porque formuló cargos y sancionó al contribuyente por cuatro hechos irregulares diferentes, como son: i) no suministrar información; ii) suministrarla extemporánea; iii) suministrarla con errores y iv) que la información suministrada no corresponde con la solicitada.

Cuestionó que en los actos administrativos demandados le fuera impuesta la sanción por las conductas descritas en el párrafo anterior, a pesar de ser contradictorias y excluyentes entre sí, y de que no fueron explicadas en los actos administrativos demandados, lo cual, además de constituir una falsa motivación de los actos administrativos demandados, viola el debido proceso y los derechos de defensa y de contradicción, pues no hubo adecuación típica de las conductas que le fueron reprochadas.

Alegó que la información solicitada fue enviada a la Administración con anterioridad a la expedición de la resolución sanción, por lo que operaba su graduación en atención al principio de proporcionalidad y al espíritu de justicia en que se deben informar las actuaciones de las autoridades fiscales.

Indicó que la Dian violó los principios de equidad, eficiencia y progresividad porque la sanción impuesta es desproporcionada, pues se debe tener en cuenta que la cooperativa, al enterarse del proceso que se adelantaba en su contra, procedió a enviar la totalidad de la información a que estaba obligada, por lo que el tope sancionatorio establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario, debió graduarse entre el 0.1% y el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida.

Sobre la base de imposición de la sanción establecida en los actos administrativos demandados, explicó que la Resolución 003847 de 2008 y sus modificatorias establecieron que en el formato 1001 se deben reportar el valor de las compras y gastos realizadas durante el año 2008, por lo que la DIAN tomó el valor llevado a los renglones 51 (costos) por $4.891.000.000 y 56 (deducciones) por $63.976.000 de la declaración de renta del año 2008, que sumados arrojan un valor de $4.954.976.000. Que en el formato 1011, en que se informa el valor del costo de la mercancía de forma global, la DIAN tomó la cifra total referida de $4.954.976.000, pero esta vez a título de saldos totales, lo que implica que ese valor está duplicado y acarrea la sobrestimación de la base para tasar la sanción.

Por lo anterior, concluyó que la información que se exige por el formato 1011 ya está informada en la declaración de renta en los renglones 51 y 56, por lo que no es procedente agregarla a la base de imposición de la sanción, circunstancia que, a su juicio, no le causa daño al Estado, tema sobre el que citó la Circular DIAN 0175 de 2001.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Transcribió la Resolución 003847 del 30 de abril de 2008, e indicó que el contribuyente, al registrar en su declaración de renta del año gravable 2007 ingresos brutos por la suma de $4.506.614.000, superó el tope de $1.100.000.000 establecido en dicha norma, lo que lo obligaba a presentar información exógena por el año gravable 2008, el 30 de abril de 2009.

Se refirió al artículo 638 del Estatuto Tributario y precisó que el término de dos años para expedir el pliego de cargos se cuenta desde la fecha de presentación de la declaración de renta del año en que ocurrió la irregularidad sancionable, esto es, de aquel en que se debió entregar la información.

Precisó que el contribuyente debía presentar la información del año gravable 2008 el 30 de abril de 2009, y que como la declaración de renta de ese año se presentó el 18 de abril de 2010, los dos años para formular el pliego de

cargos vencían el 18 de abril de 2012; que no obstante, dicho acto de trámite se envió por correo el 7 de enero de 2012 (fecha de notificación) y, al ser devuelto por correo, se publicó en la página de la entidad el 23 de mayo del mismo año, dentro del término establecido por el citado artículo 638 del Estatuto Tributario.

Rechazó que el contribuyente asegurara que la DIAN le impuso la sanción por cuatro razones diferentes, porque la única razón de decidir de los actos administrativos demandados se refiere a la no presentación de la información.

Explicó que la cooperativa demandante presentó algunos formatos de información los días 9 y 10 de julio de 2012, después de la fecha establecida para tal efecto; que el formato 1003 no se entregó y que el 1009 presentó error, lo cual indica que el contribuyente no subsanó su omisión y que el daño a la Administración no cesó.

Expuso que la sanción por no informar debe ser graduada, en cada caso particular, teniendo en cuenta: si la información fue o no suministrada; el momento de la entrega; la actitud de colaboración del obligado y el daño infligido al fisco.

Destacó que el contribuyente no respondió el pliego de cargos, lo que constituye una falta de colaboración con la Administración, a lo cual se suma

la importancia de la información a reportar, tema sobre el que transcribió el Concepto DIAN 110766 de 2011 y la Resolución DIAN 11774 de 2005.

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en la sentencia dictada en la audiencia inicial del 19 de junio de 2014, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

Citó el artículo 638 del Estatuto Tributario, explicó la diferencia entre año gravable y vigencia fiscal, y anotó que el Decreto 4929 de 2009 estableció que el contribuyente estaba obligado a presentar la declaración de renta del año 2009, el 16 de abril del 2010, por lo que la DIAN podía notificar el pliego de cargos hasta el 16 de abril de 2012; que no obstante, dicho acto se introdujo al correo el 27 de enero de 2012 y, como la notificación fue rehusada el 30 de enero siguiente, se notificó a través de la página web de la entidad el 24 de mayo de 2012.

Por lo anterior, dijo que, en los términos del artículo 568 del Estatuto Tributario, la notificación se realizó en la fecha de introducción al correo, de manera oportuna y, que el contribuyente contó con las oportunidades procesales para ejercer su derecho de defensa.

Explicó que si bien los actos administrativos demandados son ambiguos en determinar la conducta específica que originó la sanción, tal circunstancia obedece a la indeterminación del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Consideró que la omisión del contribuyente en la entrega de la información obstaculizó la labor fiscalizadora de la Administración, pero que se debe tener en cuenta que la información exógena solicitada fue entregada por el contribuyente con ocasión del recurso de reconsideración, aunque, destacó, que cierta información adolecía de errores que no fueron subsanados en su oportunidad. Excluyó la posibilidad de graduar la sanción en un porcentaje de los ingresos netos registrados en la declaración de renta.

Expuso que no era posible tomar como base de imposición de la sanción la suma de $16.182.290.000 establecida en los actos administrativos demandados, porque la suma de $4.954.976.000 estaba contabilizada doblemente, tema sobre el que nada dijo la Administración, por lo que al sustraer este último valor de la base indicada, se obtiene una base impositiva de $11.227.315.000. Sobre este último valor, en razón de la actitud de colaboración del contribuyente, graduó la sanción al 1% determinándola en $112.273.150.

RECURSO DE APELACIÓN

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

La actora alegó que el fallo del Tribunal no propendió por la protección del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción de la cooperativa, porque, como se expuso en la audiencia inicial, la Administración sancionó a la cooperativa por cuatro cargos endilgados de forma simultánea, lo que constituye una ausencia de adecuación típica del acto administrativo, que no fue tratada en debida forma en esa etapa procesal, ya que no hizo parte del problema jurídico planteado por el *a-quo*.

Destacó que el artículo 651 del Estatuto Tributario establece cuatro hechos sancionables y, que dependiendo de la conducta de que se trate, la sanción se gradúa de forma diferente, por lo que la adecuación típica de la sanción, reviste la mayor importancia.

Relató que, con anterioridad a la expedición de la resolución sanción, entregó la totalidad de la información a que estaba obligada, por lo que no podía ser sancionada por el no envío de la información; que tampoco podía ser sancionada por el envío de la información con errores porque la DIAN no le informó a qué errores se refería, ni mucho menos porque se tratara de información que no corresponde, conductas estas que resultan excluyentes entre si y que implican la nulidad de los actos administrativos demandados por falsa motivación.

Rechazó que la DIAN afirmara en la contestación de la demanda, que uno de los formularios fue entregado con error, sin que en la vía gubernativa manifestara a qué error se refería para efectos de permitirle al contribuyente subsanar el supuesto error o hacer uso de los derechos de defensa y de contradicción.

En cuanto al formulario 1003, relacionado con *"Información de retenciones en la fuente que le practicaron"*, que a juicio de la DIAN no fue informado, argumentó que el contribuyente es una cooperativa, que al formar parte del régimen tributario especial previsto en el artículo 19 del Estatuto Tributario, solo está sujeta a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros, concepto que fue declarado en ceros en la declaración de renta del año 2008, lo cual significa que no hay información para reportar.

Adujo que la sentencia recurrida adolece de un defecto fáctico, porque avaló la supuesta existencia de un error en la información suministrada, sin que existiera prueba de ello.

Dijo que la cooperativa no contestó el pliego de cargos y que solo se enteró del proceso en su contra con la notificación de la resolución sanción. Refirió que no es cierto que la información haya sido entregada con el recurso de reconsideración, pues esta fue entregada con anterioridad a su interposición en incluso antes de la expedición de la resolución sanción, lo que indica que la sentencia valoró indebidamente las pruebas.

Cuestionó que el tribunal afirmara que la cooperativa pidiera la reducción de la sanción a un porcentaje de los ingresos netos declarados, porque nunca pidió ese tipo de reducción, ni tampoco hizo referencia alguna al respecto.

La DIAN, por su parte, precisó que en todas las actuaciones administrativas adelantadas en la vía gubernativa estableció que la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario se impuso porque el contribuyente no presentó la información requerida para estudios y cruces de información.

Narró que la actora no entregó la información en los plazos establecidos por la Resolución 3847 de 2007, norma que estableció los conceptos que se deben incluir en cada uno de los formatos, de cuyo valor se establece el monto de la sanción. Por esto, justificó que la DIAN haya incluido doblemente la suma de $4.954.976.000, pues el valor de la sanción responde a la totalidad de los formatos que no fueron informados.

Afirmó que no procede la graduación de la sanción hecha por el *a-quo*, en razón a que el contribuyente entregó la información extemporáneamente, incompleta y con errores, lo que indica que no cumplió con el deber de informar y que no hubo colaboración de su parte, impidiéndole al fisco adelantar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La demandada insistió en las argumentaciones de la contestación de la demanda y del recurso de apelación.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó revocar la sentencia de primera instancia, y en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, en el sentido de sustraer la suma de $4.954.976.000, correspondiente a costos y deducciones, de la base para liquidar la sanción y de aplicar un porcentaje de sanción diferente.

Anotó que el Tribunal sí se pronunció sobre la falta de adecuación típica invocada en la demanda, al señalar que, si bien los actos administrativos son ambiguos, tal circunstancia se deriva de la literalidad del artículo 651 del Estatuto Tributario, y, que de todas formas, en tales actuaciones se explica que la sanción se impuso porque el contribuyente no presentó la información en las fechas y lugares establecidos para tal efecto.

En cuanto al formato 1003, relativo a las retenciones que le practicaron a la demandante, aseguró que, con base en la información exógena recaudada en la investigación administrativa, se demostró que le fueron practicadas retenciones por renta y ventas en la suma de $13.941.720, circunstancia que no fue desvirtuada por el contribuyente.

Que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración estableció que la sanción se impuso porque no se presentó la información del formato 1003, que el formato 1009 presentaba error en la lectura y que la demás información se presentó extemporáneamente, de lo que se infiere que la conducta fue "*adecuada*".

Indicó que a pesar de que el contribuyente no presentó la información del formato 1011, esa misma información ya había sido entregada en el formato 1001.

Que, como la Administración impuso la sanción sobre la base de $16.182.290.000, por un valor de $330.810.000, que corresponde al 2.04427% de dicha base, al disminuirse el valor de la información del formato 1011 por $4.954.976.000, arroja una base de $11.227.315.000, sobre la que se debe aplicar el porcentaje del 2.04427% antes referido, ya que no procede graduación diferente a la establecida por la Administración.

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 10 de diciembre de 2014[1] 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 estrictos términos del recurso de apelación, la Sala debe decidir: i) si la cooperativa demandante cumplió la obligación de presentar la información en medios magnéticos; ii) si los actos administrativos demandados adecuaron la conducta del contribuyente y; iii) la procedencia de la graduación de la sanción y la legalidad de la base impositiva.

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*

[1] Folio 206 del c.p.

presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

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

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

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

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

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

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

---

[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*".

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.

Tal facultad se concretó con la expedición de la Resolución 003847 del 30 de abril de 2008[4], 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, con la modificación establecida por la Resolución 07612 del 9 de agosto de 2008[5], señaló que dentro de los obligados a presentar información por el año 2008, estaban las personas naturales, personas jurídicas, sociedades y asimiladas y demás entidades públicas y privadas obligadas que debían *"…presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2007, sean superiores a mil cien millones de pesos ($1.100.000.000)".* (Se subraya).

[4] *"Por la cual se establece para el año gravable 2008, el grupo de personas naturales, personas jurídicas, sociedades 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".*

[5] *"Por la cual se modifica parcialmente la Resolución 03847 de abril 30 de 2008".*

Así mismo, el literal a) del artículo 2º de la citada Resolución 003847 de 2008, señaló que los sujetos referidos que durante el año gravable 2007 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*". Que además de la información señalada, las cooperativas obligadas a presentar la mencionada declaración, debían suministrar la información de que trata el literal a) del citado artículo.

La información señalada, es la siguiente:

> "*a) Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas, cooperadas, comuneras o asociadas de la respectiva entidad, con indicación del valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, así como de las participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles.*
>
> *b. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.*
>
> *c. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.*
>
> *d. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.*

e. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior diecinueve millones cien mil pesos ($19.100.000); con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

f. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a cuarenta y siete millones setecientos mil pesos ($47.700.000) con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

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

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

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

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

Finalmente, el artículo 18 de la Resolución 003847 de 2008 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, y suministrarse a más tardar en las siguientes fechas: (…)

22 de abril de 2009 06 a 10 (…)".

Obligación de suministrar información

La Sala observa que la cooperativa demandante, en el renglón 45 de la declaración de renta del año gravable 2007[6], registró un total de ingresos brutos de $4.506.614.000, monto que al superar el tope de $1.100.000.000 fijado en la Resolución 003847 de 2008, la obligaba a suministrar la información correspondiente al año gravable 2009, a que se refieren los literales a), 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 22 de abril de 2009, teniendo en cuenta que el NIT termina en 07[7]; no obstante, no cumplió con ese deber legal.

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 que no presentó objeción alguna y que está debidamente acreditada en el expediente.

[6]Folio 31 del c.a.
[7] Folio 02 del c.a.

Prescripción de la potestad sancionatoria

En la demanda, la cooperativa actora alegó que la oportunidad para imponer la sanción por no enviar información precluyó, porque el hecho sancionable estaba vinculado a la vigencia fiscal 2008.

Los artículos 637[8] y 638[9] 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

[8] *"Art. 637.- Actos en los cuales se pueden imponer sanciones. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales".*

[9] *"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.

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[10]:

> *"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 sub examine, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, el denuncio 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).

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

En esa medida, como la irregularidad sancionable se concretó el 22 de abril de 2009, fecha en la que el contribuyente debió entregar la información, los dos años que tenía la Administración para imponer la sanción se deben empezar a contar desde la presentación de la declaración de renta del año gravable 2009, plazo que de conformidad con el artículo 13 del Decreto 4929 de 2009, venció el 13 de abril de 2010.

Al respecto, la Sala advierte que en el proceso están demostrados los siguientes hechos:

- El 26 de enero de 2012, la Administración expidió el Pliego de Cargos 212382012000014, que fue enviado por correo al contribuyente el 27 de enero de ese mismo año[11] a la *"CR 4 2 30 BRR LA BOMBA"* del municipio de Tuluá, que es la misma dirección que figura en el RUT de la Cooperativa demandante[12].

- El correo en mención, fue devuelto bajo la causal *"Rehusado"* y, por tal razón, dicho acto se publicó en el portal WEB de la DIAN, el 23 de mayo de 2012[13].

[11] Según la guía crédito 1055029142 expedida por la compañía SERVIENTREGA, visible en el folio 49 del c.a. el pliego de cargos se introdujo al correo en esa fecha.
[12] Folio 2 del c.a.
[13] Folio 20 del c.a.

De los hechos señalados la Sala advierte que el pliego de cargos referido se entiende notificado el 27 de enero de 2012, esto es, en la primera fecha de introducción al correo, conforme lo dispone el artículo 568 del Estatuto Tributario que reza:

> *ARTICULO 568. NOTIFICACIONES DEVUELTAS POR EL CORREO. <Artículo modificado por el artículo 58 del Decreto 19 de 2012. El nuevo texto es el siguiente: Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutiva del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad.*
>
> *La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal".* (Se subraya).

Por lo anterior, como el pliego de cargos se entiende notificado el 27 de enero de 2012 (fecha de introducción al correo), se notificó oportunamente dentro del término de dos años a que hace referencia el artículo 638 del Estatuto Tributario, que venció el 13 de abril de 2012.

Adecuación de la conducta en los actos administrativos demandados

La apoderada de la cooperativa demandante cuestionó que los actos administrativos le impusieron la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario por cuatro conductas diferentes, como son: : i) no suministrar información; ii) suministrarla extemporánea; iii) suministrarla con errores y iv) que la información suministrada no corresponde con la solicitada.

Que, por esto, no hubo adecuación típica de la conducta desplegada a los supuestos establecidos en la norma, lo que, además de trasgredir los derechos de defensa y de contradicción, implica la falsa motivación de los actos administrativos demandados.

Por su parte, la Administración argumentó que la sanción se impuso porque el contribuyente no presentó la información requerida para los estudios y cruces respectivos.

Como se dijo con anterioridad, el artículo 651 del Estatuto Tributario establece 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.

Si bien las conductas sancionables descritas se relacionan con el envío de la información, existen diferencias entre el primer supuesto descrito, esto es, cuando no se suministra la información en el plazo establecido para ello, y los dos últimos, relativos a los errores o disconformidades de la información

suministrada, pues mientras que estos hacen referencia a la materia que conforma la información enviada, aquél está dado en función de la oportunidad en la entrega de la misma.

Bajo el supuesto de que la información presente errores o no corresponda a lo solicitado, se parte de la entrega efectiva de la información a la Administración, por lo que la conducta sancionable descrita en la ley se relaciona directamente con la materia que conforma la información suministrada, que, por un lado se refiere a las disconformidades que presenta con la realidad de los hechos, mientras que del otro, hace alusión a la falta de congruencia entre lo que se pide y lo que entrega el contribuyente.

En el segundo evento, cuando los sujetos obligados a suministrar información no lo hacen dentro del plazo establecido para ello, la conducta sancionable se consolida cuando se incumple el deber formal de entregar la información en la fecha establecida para el efecto, y a partir de ese momento pueden ocurrir dos circunstancias que no se pueden interpretar como tipos sancionatorios diferentes al descrito, porque, como se dijo, en ese momento la conducta sancionable ya había tenido ocurrencia.

La primera posibilidad es que el contribuyente definitivamente no entregue la información a que estaba obligado y, la segunda, que la entrega se realice con posterioridad al término fijado para ello, es decir, que la información se suministre de forma extemporánea, en cuyo caso, procede la graduación de la sanción, según el momento en que se haga entrega de la información.

Por lo anterior, la Administración debe discriminar en debida forma la conducta en que incurrió el obligado al envío de información, pues de ello no sólo depende la aplicación de la gradualidad de la sanción a imponer, sino también la garantía de que el contribuyente pueda ejercer en debida forma sus derechos de defensa y de contradicción.

Acorde con las razones expuestas, la Sala procede a determinar cuál fue la conducta reprochada por los actos administrativos demandados.

Pliego de cargos[14]	**Resolución sanción**[15]	**Resolución que resuelve el recurso de reconsideración**[16]
Si bien en el pliego de cargos se indica *"HECHOS SANCIONABLES Información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada",* en el capítulo de hechos y pruebas del anexo explicativo se precisó que "*revisados los sistemas de información (…) se estableció que el contribuyente investigado, no presentó la información que establece el artículo 631 del Estatuto Tributario en las fechas y lugares fijados para el efecto en la Resolución No. 003847 de 30 de abril de 2008, correspondiente al año*	En el acto sancionatorio se indicó que el hecho sancionable corresponde a "*Información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada"* No obstante, luego de referirse a los fundamentos del pliego de cargos, señaló: *"De conformidad con lo anterior se aplica la Sanción estipulada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, que establece las sanciones a imponer a personas que no*	Al pronunciarse sobre el cargo de prescripción formulado en el recurso de reconsideración, señaló: "*En este caso al verificar el momento en que ocurrió o cesó la irregularidad respecto de la sanción por no enviar información dentro de los plazos establecidos impuesta mediante resolución, se observa que el artículo 18 de la Resolución No. 3847 del 30 de abril de 2008 (…) dispuso que la correspondiente al año 2008, el plazo para presentarla era el 30 de abril de 2009. Al tener lugar el incumplimiento de la obligación de informar en medio magnético dentro de*

[14] Folios 51 a 70 del c.a.
[15] Folios 157 a 162 del c.a.
[16] Folios 240 a 253 del c.a.

gravable 2008". En las consideraciones del acto administrativo se desarrolló el cargo de la no entrega de la información por parte del contribuyente, para lo cual se relacionaron las pruebas y motivaciones pertinentes, entre las que se destacan: *"En razón de que el contribuyente está obligado a presentar la información en medios electrónicos, hasta el 22 de abril de 2009 (…) en relación con las operaciones económicas del año 2008, de que trata la citada resolución, tal como se comprobó en la investigación, el contribuyente no suministró la información requerida ocasionando perjuicio al Estado como se planteó en el considerando, se propone la imposición de la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario (…)* *3.- El contribuyente investigado, incurrió en la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, al no enviar la información a que estaba obligado a suministrar determinada mediante Resolución No. 003847 del 30 de abril de 2008, modificada mediante la resolución (sic) 07612 de agosto 19 de 2008, correspondiente al año gravable 2008".*	*suministren información tributaria, y para este caso se propone una sanción del 5% calculada sobre los montos de los cuales no se suministró la información, en concordancia con el literal a) del artículo 1º de la Resolución 11774 del 7 de diciembre de 2005 (…) por valor de $330.810.000"* En las consideraciones anotó que el contribuyente *"…no presentó la información exógena en medios magnéticos por el año gravable 2008, en los plazos fijados por la Ley, por lo que se tiene que la existencia del hecho sancionable se confirma por la inobservancia de los preceptos normativos del artículo 651 del Estatuto Tributario, que consagra la sanción por no cumplir con la obligación de suministrar la información solicitada por la DIAN (…)".* Tasó el monto de la sanción, tomando como base los valores que no fueron informados, y decidió: *"Proferir Resolución sanción por el concepto 9. Información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no*	*los plazos establecidos el 30 de abril de 2009, se observa que la fecha de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios a tener en cuenta para contar la prescripción para formular el pliego de cargos es el año 2009"* Después de establecer el deber formal que le asistía al contribuyente, dijo: *"La División de Gestión de Fiscalización al verificar que no se presentó la información exógena dentro de los plazos establecidos por el año 2008, esto es antes del 30 de abril de 2009, con lo cual ocasionó daño en los cruces de información del contribuyente y de terceros, así como de informes estadísticos de que trata el artículo 631 del Estatuto Tributario, se procedió (sic) a formular el pliego de cargos (…)".* Así mismo, al referirse a la falta de adecuación típica invocada, afirmó: *"Demostrado el daño producido con el no suministro de la información en medio magnético dentro de los plazos establecidos frente a los cruces de información y demás fines estadísticos"* La parte resolutiva del acto, confirmó la resolución

Finalmente, en la parte resolutiva la Administración propuso sancionar al contribuyente *"…de acuerdo al literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario".*	*corresponde a la solicitada, al contribuyente (…) de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa del presente acto administrativo por valor de $330.810.000".*	sanción, *"mediante la cual se impuso sanción por no informar en medio magnético dentro de los pazos establecidos para ello por el año 2008 a (…) CAFE FORESTAL (…) de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de la presente resolución".*

La Sala observa que el motivo que tuvo la Administración para imponer la sanción por no enviar información, fue uno solo, y se concreta en que el contribuyente no suministró la información a que estaba obligado, en el término establecido por la Resolución 003847 del 30 de abril de 2008, y que la mención hecha a otros tipos sancionatorios no puede interpretarse de forma aislada del contexto de dichos actos.

Se advierte entonces, que los actos sancionatorios fueron claros al expresar la razón de ser de la decisión, circunstancia que fue del conocimiento de la cooperativa demandante, como se extrae de los motivos de inconformidad expuestos en el recurso de reconsideración[17], en los que, entre otros, discutió: i) la prescripción de la facultad para imponer sanciones, partiendo de que el término para expedir el pliego de cargos está vinculado a una vigencia fiscal específica y no al momento en que debía entregar la información; ii) la tasación de la base de la sanción, respecto de la información no suministrada o suministrada extemporáneamente; iii) la gradualidad y razonabilidad de la sanción porque no se demostró el daño causado con la omisión en la entrega de la información.

[17] Folios 163 a 203 del c.a.

Lo anterior denota que, además de que la demandante conocía la conducta sancionable que se le endilgaba, tuvo la oportunidad de ejercer en debida forma su derecho de defensa y de contradicción. Por lo expuesto, el cargo no prospera.

Graduación de la sanción y base impositiva

La DIAN alegó que no opera la graduación de la sanción hecha por el Tribunal, porque el demandante no entregó la información requerida en el término previsto para ello, y que la entregada extemporáneamente, contenía errores y estaba incompleta; que, además, en la base de imposición de la sanción se deben incluir todos los formatos requeridos.

El demandante, por su parte, afirmó que con anterioridad a la expedición de la resolución sanción entregó la totalidad de la información a que estaba obligado.

En el pliego de cargos, la Administración propuso imponer 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 a tope de 15.000 UVT, por los siguientes conceptos:

FORMATO Nº	CONCEPTO	VALOR
1001	Información de pagos o abonos en cuenta por concepto	$4.954.976.000

	de costos: $4.891.000.000 y deducciones $63.976.000	
1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	$203.664.196
1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	$13.941.720
1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	$0
1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable y por ventas anuladas, rescindidas o resueltas	$197.000
1006	Información del impuesto sobre las ventas generado y por compras anuladas rescindidas o resueltas	$526.000
1007	Información de ingresos recibidos en el año	$4.960.485.000
1008	deudores	$332.640.000
1009	Información del saldo de los pasivos	$535.816.000
1011	Información del valor total de costos: $4.891.000.000 y deducciones $63.976.000	$4.954.976.000
1011	Información de saldo de efectivo y cheques	$12.638.000
1011	Información de inventarios	$212.431.000
TOTAL SUMAS DEJADAS DE INFORMAR		$16.182.290.916
PORCENTAJE DE LA SANCIÓN		5%
PORCENTAJE DE LA SANCIÓN		$809.114.546
SANCIÓN MÁXIMA (15.000 UVT)		**$330.810.000**

La información referida fue determinada durante la investigación administrativa, mediante la información exógena reportada por terceros y mediante la registrada en las declaraciones de retención en la fuente, del impuesto sobre las ventas y del impuesto sobre la renta y complementarios, todas ellas correspondientes al año gravable 2008.

La Sala observa que la información correspondiente a los formatos 1001 y 1011, corresponde a los mismos conceptos y fue tomada de los renglones 51*"Total costos"* ($4.891.000.000) y 56 "*Total Deducciones*" ($63.976.000), de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008[18], circunstancia que fue aceptada en los actos administrativos demandados.

[18] Folio 32 del c.a.

En efecto, el formulario 1001, relacionado con *"Pagos o abonos en cuenta por concepto de: costos: 4.891.000.000 y deducciones: 63.976.000"* que arrojó un valor total de $4.960.485.000, incluyó los mismos conceptos registrados en el formulario 1011 *"valor total de costos $4.981.000.000 y deducciones: 63.976.000"* para un total de $4.954.976.000.

Por lo anterior, para establecer la base de imposición de la sanción, se debe excluir el valor de la información registrada doblemente en el formulario 1011 por valor de $4.954.976.000, pues, *"Si ello no se hiciere, se violaría el principio non bis in ídem que debe regir la materia sancionatoria, lo que vulnera el debido proceso del contribuyente y torna confiscatoria la sanción impuesta, en tanto se duplica el monto base para su imposición, como lo expresa el demandante, lo que pareja, entonces, la nulidad parcial del acto*[19]*".*

Por lo anterior, al restar la suma referida de la base de imposición establecida por la Administración, se obtiene una base de $11.227.314.916.

En el expediente está demostrado, que con ocasión del Pliego de Cargos 212382012000014 del 26 de enero de 2012, notificado el 23 de mayo de 2012, y antes de la expedición de la Resolución Sanción 212412012000064 del 10 de agosto de 2012, el contribuyente suministró la siguiente información, por medio electrónico:

[19] Sentencia 20446 del 9 de octubre de 2014, C.P., Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Fecha de entrega	Formulario	Folio del c.a.
10/07/2012	1001	204
	1002	206
	1005	208
	1006	210
	1007	212
	1008	214
	1009	216
	1010	218
	1011	220
	1012	222

Lo anterior, fue puesto en conocimiento de la Administración en el recurso de reconsideración[20].

Con respecto a la información suministrada de forma extemporánea con ocasión del pliego de cargos referido, la Sala advierte que la Administración no podía imponer el tope máximo de sanción previsto en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, que establece un margen de aplicación de la sanción por no informar al señalar que será *"hasta del 5%..."*, preposición que indica un límite de graduación, en virtud de la cual puede aplicar porcentajes de liquidación entre el 0,1% y el 5%.

Ese margen de graduación le impone al funcionario el deber de aplicar la sanción en un porcentaje que se informe en los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, para lo cual es preciso observar,

[20] Ibídem 11.

entre otros aspectos, la actitud de colaboración del contribuyente y el correlativo daño causado al fisco, tema que fue abordado por la Sala, así[21]:

> *"Si bien tanto la falta de entrega de información, como la entrega tardía de la misma, entorpecen por sí solas las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido.*
>
> *Es así, porque mientras la falta de entrega veda en magnitud considerable la oportunidad de la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, la entrega tardía impacta la oportunidad, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo no alcanza a obstruir con carácter definitorio el ejercicio de la fiscalización pero sí, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega.*
>
> *Esa medición de tiempos en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente [8] para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquéllos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.*
>
> *Allegar la información dentro del término de respuesta al pliego de cargos es una extemporaneidad mesurable que, sin duda alguna, no*

[21] Sentencia 19454 del 24 de octubre de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

sesgó de manera absoluta el poder de fiscalización y que, por mismo, tampoco ameritaba una sanción liquidada a la tarifa máxima que prevé el literal a) del artículo 651 del ET., independientemente de los eventuales errores que tuviere parte de ella, lo que dentro del presente proceso no se constató, pues si estos existían debían ventilarse en actuación administrativa independiente, por hecho sancionable distinto (el de suministro erróneo de la información) como bien lo indicó el a quo y lo ordena el parágrafo 3° del artículo 3° de la Resolución N° 11774 del 7 de diciembre de 2005, según se lee". (Se subraya y resalta).

Por lo anterior, sobre el valor de la información correspondiente a los formatos 1001, 1002, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011 y 1012 que, como dijo fue entregada el 10 de julio de 2012, con ocasión del pliego de cargos, procede la graduación al 1%, pues tal circunstancia denota una actitud de colaboración del contribuyente. En consecuencia, procede la siguiente graduación:

FORMATO Nº	VALOR
1001	$4.954.976.000
1002	$203.664.196
1005	$197.000
1006	$526.000
1007	$4.960.485.000
1008	$332.640.000
1009	$535.816.000
1011	$12.638.000
1011	$212.431.000
Total sumas dejadas de informar	$11.213.373.196
Porcentaje de la sanción	1%
Sanción	$112.133.732

*De los valores descritos se excluyó la suma de $4.954.976.000 (formato 1011), que como se mencionó, estaba contabilizado dos veces.

No se incluye en la anterior sumatoria, el valor correspondiente al formato 1003 por las razones que pasan a explicarse.

La demandante argumentó que no entregó la información del formulario 1003, porque al pertenecer al régimen tributario especial, solo está sujeta a retención por rendimientos financieros, la Sala observa que, además de que ese argumento no fue expuesto en la demanda, la Administración, mediante la información exógena recaudada, demostró que le fueron practicadas retenciones por valor de $13.941.720. Así mismo, en los términos del literal a) del artículo 2º de la Resolución 3847 de 2008, las cooperativas están obligadas a suministrar la información a que hace referencia el literal c) del artículo 631 del Estatuto Tributario, relativo a los sujetos que *"…les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada".*

Por lo anterior, sobre la suma de $13.941.720 determinada por la Administración mediante información exógena del formulario 1003, que no fue entregado por el contribuyente, no cabe graduación alguna y procede la sanción del 5% de su valor, lo que arroja una sanción de $697.063.

Frente al argumento relacionado con la entrega de información errada invocada por la demandada, es preciso señalar que el supuesto de hecho que condujo a la expedición de los actos administrativos demandados es la omisión en el envío de la información dentro del plazo establecido para ello, que claramente difiere del envío de información con errores a que se refiere la entidad demandada.

En efecto, la Sala reitera que si bien la omisión en el suministro de información, y la entrega de información errada tienen su origen en el trámite administrativo dispuesto para la sanción por no enviar información, se trata de hechos diferentes que exigen la expedición de un pliego de cargos aparte, que le garantice al presunto infractor el ejercicio del derecho de defensa.

Esto, porque siendo el fundamento del pliego de cargos la omisión en la entrega de la información, no puede, la Administración, posteriormente, aducir que en la información presentada se configura un hecho sancionable distinto, pues ello equivaldría a impedirle ejercer su derecho a la defensa, ante nuevos cuestionamientos.

Al respecto, la Sala señaló[22]:

> *"…es de anotar que el hecho de que al haberse subsanado la omisión, esto es, haberse suministrado la información, la DIAN detectara que supuestamente dicha información presentaba errores no impide al actor acogerse al beneficio de la reducción de la sanción al 20% de la que se le impuso, como lo consideró el a quo. Ello, por cuanto, de una parte, se insiste, subsanó la omisión, y, de otra, los supuestos errores en la información darían lugar a la existencia de una infracción sancionable distinta, respecto de la cual debe la DIAN formular pliego de cargos para garantizar el derecho de defensa del demandante".*
> (Se subraya).

Por lo expuesto, la Sala fijará el monto de la sanción por no enviar información, a cargo de la demandante, así:

[22] Sentencia 20344 del 6 de noviembre de 2014, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

Valor sanción graduada al 1%	$112.133.732
Valor sanción graduada al 5%	$697.063
Valor total sanción	$112.830.795

En consecuencia, la Sala modificará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en el sentido de determinar, como valor a pagar a cargo del demandante, la suma de ciento doce millones ochocientos treinta mil setecientos noventa y cinco pesos ($112.830.795).

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

PRIMERO.- MODIFÍCASE el numeral 1 de la sentencia dictada en la audiencia inicial del 19 de junio de 2014, por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que quedará así:

"DECLÁRASE *la nulidad parcial de la Resolución Sanción* 212412012000064 del 10 de agosto de 2012, *y su confirmatoria, la Resolución 900142 del 4 de septiembre de 2013, expedidas por la DIAN.*

A título de restablecimiento del derecho, ***FÍJASE*** *la sanción por no informar a cargo de la COOPERATIVA REGIONAL DE PRODUCTORES DE CAFÉ ARTESANAL Y ESPECIES AGROFORESTALES - CAFÉ FORESTAL,*

en la suma de CIENTO DOCE MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA MIL SETECIENTOS NOVENTA Y CINCO PESOS ($112.830.795)".

SEGUNDO.- ACÉPTASE la renuncia al poder presentado por la doctora Sandra Patricia Moreno Serrano, visible en el folio 259 del cuaderno principal.

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