

SANCIÓN POR NO INFORMAR – Gradualidad. Alcance / SANCIÓN POR NO INFORMAR – Interpretación del artículo 651 del Estatuto Tributario / SANCIÓN POR NO INFORMAR. Ilegalidad de la Resolución 11774 DIAN de 2006 los artículos 1 y 2 son contrarios al artículo 651 del Estatuto Tributario y a la interpretación de esa norma efectuada por el Consejo de Estado y la Corte Constitucional al establecer porcentajes fijos para sancionar a los contribuyentes por no enviar información / PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS – Violación. Resolución DIAN 11774 DE 2005

Sobre la aplicación de la Resolución 11774 de 2005 acá demandada, la Sala señaló: *“Ahora bien, para calcular la sanción, la DIAN acudió a las tarifas previstas en la Resolución 11774 de 2005, que son las mismas del artículo 651 del E.T. No obstante, es menester advertir que la citada resolución previó una tarifa fija del 5%, en contradicción con lo previsto en el artículo 651 del E.T. que estipula la posibilidad de aplicar una tarifa graduable, pues, expresamente, dispuso que la tarifa podría llegar hasta un máximo del 5%. Por tanto, se considera pertinente inaplicar al caso, por excepción de ilegalidad, el artículo 1 de la Resolución 11774 citada, en cuanto a la tarifa se refiere”*. Las sentencias proferidas por la Sala respecto de la aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario y la Resolución 11774 de 2005, han concluido que la primera disposición establece un margen de aplicación que va del 0.1 % al 5% debido a que la preposición “hasta” establece un límite de graduación, contrario a lo previsto por la resolución demandada que previó una tarifa fija del 5%. - Nótese que el artículo 651 del Estatuto Tributario incluye la palabra “**hasta**”, entendida esta por la Real Academia de la Lengua Española como (i) un término o límite, y en el Diccionario Panhispánico de dudas como (ii) una Preposición que se usa para expresar el término límite en relación con el tiempo, el espacio o la cantidad.. - Lo anterior lleva a concluir que se excede el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, al establecer en el artículo 1° de la Resolución 11774 de 7 de diciembre de 2005 porcentajes fijos para sancionar a los contribuyentes cuando el i) literal a) no suministran la información (5%), ii) literal b) la suministran en forma extemporánea (5%), iii) literal c) se presenta sin el cumplimiento de características técnicas (4%), y iv) literal d) cuando la información presente errores de contenido (3%). Como lo precisó esta Sala en la sentencia que se reitera, el inciso primero del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario vigente para la fecha de expedición de la resolución demandada, establece un margen de aplicación que va del 0.1 % al 5%, porque la preposición “hasta” establece un límite de graduación y no un porcentaje fijo como lo determinan los artículos demandados. Lo pretendido por el Director General en el artículo 1° de la Resolución 11774 de 2005 excede sus facultades legales, va en contravía de lo establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario y es contrario a la interpretación de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado.- Esa es la conclusión que se impone, si se tiene en cuenta que el artículo 651 del Estatuto Tributario establece los métodos de determinación de la sanción por no suministrar la información, por no hacerlo dentro del plazo establecido o por contener errores, y el Director General de la DIAN no puede modificarlos, ya que por virtud del carácter restrictivo propio del sistema sancionatorio tributario, la administración no puede apartarse de la norma superior y fijar la sanción valiéndose de elementos a los que aquella no se refirió”. Así pues, la Sala reitera que tratándose de regímenes sancionatorios tributarios, la aplicación del principio de legalidad demanda un ejercicio riguroso que, en este caso, se traduce en la prohibición de variar los mecanismos preestablecidos por el artículo 651 del Estatuto Tributario, para la imposición de la sanción por no enviar información. Es por lo anterior, que el artículo 1° de la Resolución 11774 de 2005 al desconocer la norma que regulaba la materia, es contrario a derecho.- Al cotejar el artículo 2° de la Resolución 11774 de 2005 con el inciso segundo del literal a)

del artículo 651 del Estatuto Tributario, se debe llegar a la misma conclusión, porque se excedió el Director de la DIAN en sus facultades al establecer porcentajes fijo para imponer la sanción, cuando no es posible establecer la base para imponerla. Contrario a lo expuesto en el inciso segundo del artículo 651 del Estatuto Tributario, en el que establece una sanción **hasta** del 0.5% de los ingresos netos o patrimonio bruto cuando no es posible establecer la base para imponer la sanción o la información no tenga cuantía, el artículo 2° de la Resolución 11774 de 2005 demandado estableció en el literal a) un porcentaje fijo del 0,5% de los ingresos netos o patrimonio bruto si la información es extemporánea, en el literal b) un porcentaje fijo del 0.4% de los ingresos brutos o del patrimonio bruto cuando la información no cumpla con las especificaciones técnicas y en el literal c) un porcentaje fijo del 0.3% cuando la información presenta errores de contenido. Luego, si el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario vigente para la fecha de expedición de la resolución demandada, establece un margen de aplicación que va del 0.1 % al 0.5%, porque la preposición “hasta” establece un límite de graduación, no podía el Director de la DIAN, establecer porcentajes fijos como lo determina el artículo 2° demandado. - Se tiene entonces que sí existe una extralimitación del Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas DIAN, al establecer en los artículos 1° y 2° de la Resolución 11774 de 2005 porcentajes fijos, dado que es contrario a lo establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario que pretende regular. - Así Las cosas, la Sala declarará la nulidad de los artículos 1° y 2° de la Resolución 11774 de 7 de diciembre de 2005, porque con su expedición el Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, vulneró el principio de legalidad propio de régimen sancionatorio tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 651

NORMA DEMANDADA: RESOLUCIÓN 11774 DE 2005 (7 de diciembre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN – ARTÍCULO 1 (Anulado) RESOLUCIÓN 11774 DE 2005 (7 de diciembre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN – ARTÍCULO 2 (Anulado)

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la aplicación de la Resolución 11774 de 2005 de la DIAN, se reitera el criterio expuesto por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en sentencia de 9 de abril de 2015, radicado 25000-23-27-000-2012-00023-01 (20242), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y sobre el principio de legalidad en la aplicación del régimen sancionatorio en materia tributaria la sentencia de 17 de julio de 2014, radicado 25000-23-27-000-2008-00227-01 (19053), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C, veinticinco (25) de octubre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00013-00(18826)

Actor: EDILBERTO ESCOBAR CORTES

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sala a dictar sentencia en el proceso donde el actor Edilberto Escobar Cortes pretende la nulidad de los artículos 1° y 2° de la Resolución N° 11774 de 7 de diciembre de 2005, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN regula la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad consagrada en el artículo 84 del código Contencioso Administrativo, el actor solicitó que se declare la nulidad de los artículos 1° y 2° de la Resolución N° 11774 de 7 de diciembre de 2005¹.

El acto demandado parcialmente establece:

“Artículo 1°. Graduación de la sanción cuando existe base para imponerla. La sanción de que trata el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario se aplicará en forma gradual de acuerdo con la conducta en la cual incurrió el contribuyente o el obligado, según el caso, teniendo en cuenta el tope máximo establecido en el citado numeral y los criterios que a continuación se enuncian:

a) Cuando se trate de la información exigida y no suministrada, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información no suministrada.

b) Cuando se trate de la información suministrada en forma extemporánea, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información suministrada en forma extemporánea.

c) Cuando se trate de la información suministrada por la persona o entidad obligada, pero sin el cumplimiento de las características técnicas exigidas en la resoluciones que para tal efecto emite la DIAN, la sanción será del cuatro por ciento (4%) del valor suministrado en forma errónea.

¹ Fls 1 a 17

d) Cuando se trate de la información reportada por las personas o entidades obligadas a suministrarla, pero presente errores de contenido se aplicará una sanción del tres por ciento (3%) sobre el monto de los datos registrados errados.

Artículo 2°. Graduación de la sanción cuando no sea posible establecer la base para imponerla o la información no tuviere cuantía. La sanción de que trata el inciso 2° del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, se aplicará en forma general sobre el valor de los ingresos netos del periodo por el cual se solicita la información; si no existieren ingresos sobre el patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o al que figure en la última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio, teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- a) Si la información suministrada en forma extemporánea, se aplicará el medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos o del patrimonio bruto;
- b) Si la información exigida es suministrada por la persona o entidad obligada, pero no cumple con las especificaciones técnicas establecidas, la sanción es del cero punto cuatro por ciento (0.4%) de los ingresos netos o del patrimonio bruto;
- c) Si la información reportada por la persona o entidad obligada presenta errores de contenido, la sanción es del cero punto tres por ciento (0.3%) de los ingresos netos o del patrimonio bruto.”

La Sala analizará los argumentos expuestos por el demandante para efectos de la motivación y decisión que adoptará.

1.1.- Nulidad del acto por vulnerar los preceptos consagrados en los artículos 651 literal a) y 683 del Estatuto Tributario, al desconocer el principio de gradualidad de la sanción por desconocer la expresión “hasta” contenida en la norma superior vulnerando el espíritu de justicia.

Para el actor, la DIAN tenía que sujetarse al espíritu de justicia del artículo 651 del Estatuto Tributario en cuanto la observancia de los principios de gradualidad de la sanción y de justicia, al no tener en cuenta la expresión “hasta” contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario desbordando el principio de justicia expuesto en el artículo 683 del Estatuto Tributario, al pretender que el sancionado pague el máximo de la sanción.

El principio de gradualidad previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario constituye una obligación para la DIAN, ya que en armonía con lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 29 de abril de 1998, la sanción aplicable al contribuyente omiso en la entrega de la información debe ser flexible y debe aplicarse en proporción al daño causado al Estado.

La exclusión de la expresión “hasta” y la imposición de porcentajes máximos en los términos de los literales a), b), c) y d) del artículo 1° de la Resolución 11774 de 2005 no constituyen gradualidad de la sanción en función o proporción al eventual perjuicio causado al Estado, ya que se trata del análisis y aplicación de porcentajes definitivos que hacen referencia a situaciones concretas, sin la más mínima referencia a lo que el legislador quiso dejar sentado en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

La aplicación del tope máximo del 5% sin diferenciación como lo establece el literal a) del artículo 1° del acto demandado, desconoce los principios de gradualidad, proporcionalidad y razonabilidad de la sanción.

1.2.- Nulidad del acto por violación y desconocimiento de la sentencia C-160 de 29 de abril de 2005 (sic) de la Corte Constitucional en cuanto al precedente judicial, al no tener en cuenta los principios de gradualidad, razonabilidad y proporcionalidad en la aplicación de la sanción.

De acuerdo con la sentencia de la Corte Constitucional, si no existió daño no puede haber sanción, lo que constituye una exigencia jurisprudencial de obligatorio cumplimiento para la autoridad tributaria como lo establece el artículo 48 de la Ley 270 de 1996.

Bajo el postulado de la Corte Constitucional, si no se demuestra el daño o perjuicio no hay lugar a la sanción y si ocurre, la resolución demandada debe permitir la aplicación gradual del monto y no el tope máximo del 5%.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado², no puede haber criterios o conceptos de mera liberalidad, ya que se trata de la menor lesión al patrimonio

² Hace referencia a la sentencia de 3 de abril de 2002, Rad. 12700, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

del contribuyente y la más estricta observancia por el respeto de los derechos e intereses del sancionado.

Teniendo en cuenta lo expuesto por la Corte Constitucional³, la DIAN estaba en el deber legal de observar el precedente judicial y acoger los criterios de gradualidad, razonabilidad y proporcionalidad al momento de expedir el acto demandado.

1.3.- Nulidad por violación de los artículos 1º, 13, 29, 121 y 209 de la Constitución Política por violación a los derechos fundamentales de igualdad jurídica y debido proceso, abuso de autoridad, desviación de poder, afectación del Estado de derecho y confianza legítima.

Para el accionante, la DIAN se aparta de claros y contundentes lineamientos legales, porque si bien existe el poder sancionatorio del Estado, este no puede ser ilimitado y quedar al libre albedrío del organismo encargado de administrar los tributos.

A su juicio, la entidad incurre en violación de los derechos de igualdad y debido proceso, aplicando en forma incorrecta el artículo 651 del Estatuto Tributario, al seleccionar un grupo de contribuyentes en igualdad de condiciones para gravarlos en exceso.

2.- OPOSICIÓN

2.1.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Descartó la vulneración de los principios de gradualidad y de justicia, ya que la resolución demandada pretendía regular la aplicación de la sanción por no enviar información contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, con el fin de hacer más expedito el procedimiento sancionatorio al momento de aplicar la sanción por no informar.

Mediante las Resoluciones 2004 de 1997 y 11774 de 2005 relativas a la gradualidad y a los criterios que debía tener en cuenta la entidad, se estableció la

³ Hace referencia a las sentencias SU 047 de 1999 M.P Dr. Carlos Gaviria Díaz y Alejandro Martínez Caballero; T-569 de 2001, M.P Dr. Eduardo Montealegre Lynett.

operatividad del artículo 651 del Estatuto Tributario dentro de los parámetros establecidos en la ley sin vulnerar el espíritu de justicia, ya que dependiendo del daño que se causa por no enviar la información o enviarla con errores, se impone la sanción sin exceder el máximo permitido.

Del contenido del tenor literal del artículo 3° de la resolución demandada, se desprende la forma en que se debe dosificar la sanción y no se puede hablar de exceso porque establece la forma en que se debe aplicar dentro del contexto del artículo 651 del Estatuto Tributario.

2.2.- Los artículos demandados no transgreden los presupuestos de la sentencia C-160 de 2005 [sic] de la Corte Constitucional, por cuanto la naturaleza de las resoluciones no es la de ir más allá de las leyes fundantes, sino la de fijar parámetros de operativización que permitan la aplicación en las diferentes seccionales.

Del tenor del artículo 1° demandado se establece, que la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario se debe aplicar en forma gradual de acuerdo con la conducta en que haya incurrido el contribuyente obligado, teniendo en cuenta los topes máximos a que se refiere la ley.

La demanda se centra en una lectura descontextualizada e incompleta de la norma, que lleva a la conclusión errada de advertir que la DIAN desconoce la graduación, cuando de la lectura integral de la misma se desprende que la aplicación de la sanción debe tener como referente principal a la ley.

2.3.- No se verifica la vulneración de los derechos fundamentales de igualdad jurídica, debido proceso, abuso de autoridad, desviación de poder y afectación del Estado de derecho, porque la misma norma prevé que la aplicación de la sanción se debe hacer dentro de los límites de la ley, teniendo en cuenta en cada caso los criterios de gradualidad sin exceder los máximos permitidos.

Por último, estimó que la imposición de la sanción de que trata la norma demandada, solo procede si se incumple con el deber de informar o se presenta de manera incorrecta, casos en los cuales se debe aplicar la sanción contemplada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, que se deberá graduar dependiendo del

daño que ocasione y del traumatismo que genere en los términos de la sentencia C-160 de 1998.

3.- ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

3.1.- La demandada presentó alegatos en los que, en términos generales, reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda⁴.

Sostuvo, además, que el Director de la entidad tiene la facultad de emitir actos administrativos con instrucciones sobre la forma de aplicar las leyes dentro del marco de las mismas, sin exceder los topes máximos que contemplen las normas superiores, con el fin de restringir al máximo interpretaciones subjetivas.

Señaló que la Corte Constitucional ha manifestado, que la gradualidad no se puede dejar al arbitrio del funcionario de turno y por ello al momento de aplicar la sanción, la decisión se debe fundar dentro de los criterios de justicia, equidad, proporcionalidad y gradualidad como lo ha considerado el Consejo de Estado⁵.

3.2.- El demandante presentó alegatos de conclusión en los que señaló que se ratificaba en los hechos de la demanda, las pruebas pedidas y aportadas y los argumentos y cargos expuestos.

También afirmó que la reglamentación impuesta por la DIAN en el acto demandado, no permite en la práctica la gradualidad y proporcionalidad de la sanción.

4.- CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado consideró que las normas demandadas si violaron normas de superior jerarquía, razón por la cual solicitó que se decrete la nulidad alegada.

Señaló que la potestad reglamentaria está limitada a la expedición de los actos jurídicos, conducentes de manera exclusiva a la correcta ejecución de la ley.

⁴ FIs 42 a 45

⁵ Sentencia de 27 de agosto de 2009, Sección Cuarta, Rad. 17025, C.P Dr. Héctor J. Romero Díaz

El desarrollo de la norma reglamentaria se debe ceñir al contenido de la ley, sin que sea permitido ampliar o restringir el alcance o asumir materias diferentes o distantes al sentido y razones de la misma.

El artículo 1° de la resolución demandada entra en contradicción al fijar nuevos límites numéricos y establecer un valor fijo dependiendo de las conductas, desapareciendo la gradualidad predicable del contenido del artículo 651 del Estatuto Tributario, cuando señala un porcentaje único para ciertos hechos o conductas, descartando de plano cualquier intento de graduación que dependa del daño causado.

Los hechos y sanciones establecidas en los literales del artículo 1°, presentan una estructura gramatical y semántica que no permiten clasificar o evaluar el comportamiento del contribuyente con la finalidad de graduar la magnitud del daño.

El texto de las normas demandadas restringió y modificó la disposición que el legislador consagró, por lo que se desbordaron los fines del reglamento.

Por último, estimó que de la lectura del artículo 2° de la resolución demandada, resulta evidente que la reglamentación adicionó una nueva clasificación de sanciones, estableciendo más restricciones a la aplicación del principio de gradualidad y proporcionalidad, que las consagradas en la norma superior.

5. CONSIDERACIONES

5.1.- Problema jurídico

Le corresponde a la Sala determinar la legalidad de los artículos 1° y 2° de la Resolución 11774 de 7 de diciembre de 2005 por medio de la cual el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, regula la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con los argumentos expuestos por las partes, los problemas jurídicos específicos que deben resolverse son los siguientes:

i) Si los artículos demandados desconocen el principio de gradualidad de la sanción, por desconocimiento de la expresión “hasta” contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

ii) Si los artículos demandados desconocen el precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional al no tener en cuenta los principios de gradualidad, razonabilidad y proporcionalidad en la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

iii) Si los artículos demandados violan los derechos fundamentales de igualdad y debido proceso, con abuso de autoridad, desviación de poder, afectación del Estado de Derecho y confianza legítima, por ser contrarios al ordenamiento jurídico y a los postulados de la Corte Constitucional.

En ese orden se procederá a su estudio.

5.2.- Primer cargo: Desconocimiento del principio de gradualidad y extralimitación de la potestad reglamentaria.

5.2.1.- Se dice en la demanda que la DIAN desconoce el principio de gradualidad de la sanción por el desconocimiento de la expresión “hasta” contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario y en los alegatos de conclusión aduce el accionante que por la misma razón se extralimita en las funciones y en la potestad reglamentaria.

5.2.2.- Para la demandada no se desconoce el principio de gradualidad de la sanción ni el espíritu de justicia, porque la Resolución 11774 de 2005 solo pretende regular la aplicación de la sanción por no enviar información con el fin de hacer expedito el procedimiento sancionatorio. Señaló que no se puede hablar de exceso en la norma demanda, porque se debe aplicar dentro del contexto del artículo 651 del Estatuto Tributario.

5.2.3.- El señor Agente del Ministerio Público en su concepto solicita se acceda a las pretensiones de la demanda y se decrete la nulidad alegada, porque el texto de las normas demandadas restringió y modificó el artículo 651 del Estatuto Tributario desbordando los fines del reglamento y adicionó una nueva clasificación

de sanciones estableciendo mas restricciones a la aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad.

5.2.4.- Examinados los argumentos de las partes y del Ministerio Público, la Sala entrará a dilucidar si los artículos 1° y 2° de la Resolución 11774 de 7 de diciembre de 2005 por medio de la cual el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, regula la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario excedieron el ejercicio de la facultad reglamentaria.

5.2.5.- En uso de la facultad otorgada por el artículo 90 de la Ley 75 de 1986, el Presidente de la República expidió el Decreto 2503 de 29 de diciembre de 1987 por medio del cual “...se dictan normas para el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de impuestos que administra la Dirección General de Impuestos Nacionales” y en el artículo 21 facultó al Director General para solicitar información a las personas y entidades, contribuyentes y no contribuyentes, con el fin de efectuar los estudios y cruces necesarios para el debido control de los tributos.

Señaló la disposición:

“Artículo 21. Obligación de suministrar información. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 30 de la ley 52 de 1977 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:

(...)”

Así mismo, en el artículo 61 del Decreto 2503 de 1987 se creó la sanción por no enviar la información en los siguientes términos⁶:

“Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la

⁶ El Decreto 624 de 30 de marzo de 1989 “por el cual se expide el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales” lo incluyó en el artículo 651 que fue modificado por el artículo [289](#) de la Ley 1819 de 2016.

suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

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

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

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

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

(...)”.

5.2.6.- El Congreso de la República expidió la Ley 488 de 1998 mediante la cual expidió normas en materia tributaria y dictó disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales y en el artículo 79 revistió al Presidente de la República de facultades para el fortalecimiento de la administración tributaria y aduanera, de la siguiente manera:

“De conformidad con el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución Política, revístase al Presidente de la República de facultades extraordinarias, por el término de seis (6) meses contados a partir de la fecha de vigencia de la presente Ley, para adoptar las siguientes medidas:

1. Organizar la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como un ente con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

(...)”

5.2.7.- En uso de la facultad otorgada por el artículo 79 de la Ley 488 de 1998, el Presidente de la República expidió el Decreto 1071 de 26 de junio de 1999 por medio del cual organizó la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos

y Aduanas Nacionales DIAN como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y en el literal b) del artículo 19 estableció para la Dirección General la siguiente función:

“b) <Literal modificado por el artículo 3 del Decreto 4271 de 2005. El nuevo texto es el siguiente:> Definir, dirigir, coordinar y evaluar las actividades relacionadas con los impuestos nacionales, derechos de aduana y demás tributos al comercio exterior, en lo correspondiente a su gestión, recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción, así como controlar las obligaciones cambiarias derivadas de operaciones de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, igualmente las atinentes a los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional”.

El Director General de la DIAN en uso de la facultad otorgada por el literal b) del artículo 19 del Decreto 1071 de 1999, expidió la Resolución 11774 de 7 de diciembre de 2005 para regular la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

5.2.8.- La Corte Constitucional en sentencia de 29 de abril de 1998 (C-160) declaró la exequibilidad de las expresiones *“o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado”*, contenida en el inciso primero del artículo 651 del Estatuto Tributario, y *“se suministró en forma errónea”* contenida en el literal a), del mismo artículo, en el entendido de que el error o la información que no fue suministrada, genere daño, y que la sanción sea proporcional al daño producido”. La Corte concluyó que:

“No todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por tanto, las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento de este deber, deben ser proporcionales al daño que se genere. Si no existió daño, no puede haber sanción.

La carga de la prueba, en general, la tiene la administración. Pero si existió mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada, la carga de la prueba se trasladará a éste, quien deberá demostrar que no existió mala fe, y que del error suministrado, no se generó para él un beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero. Por tanto, la aplicación del principio de la buena fe, en los términos del artículo 83 de la Constitución, no es de carácter absoluto en esta materia”.

5.2.9.- La Sala se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre la aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario en el siguiente sentido⁷:

“Sobre la información suministrada de forma extemporánea, 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, mediante la observancia, entre otros aspectos, de la actitud de colaboración del contribuyente y del daño causado al Estado, tema que fue abordado por la Sala, así⁸:

<<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

⁷ Sentencia de 19 de julio de 2017, Rad. 20387, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto

⁸ Sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp. 19454, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

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 medible que, sin duda alguna, no 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).

5.2.10.- De otro lado, / [S]obre la aplicación de la Resolución 11774 de 2005 acá demandada, la Sala señaló⁹:

“Ahora bien, para calcular la sanción, la DIAN acudió a las tarifas previstas en la Resolución 11774 de 2005, que son las mismas del artículo 651 del E.T.”¹⁰ No

⁹ Sentencia de 9 de abril de 2015, Rad 20243, C.P Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹⁰ **Artículo 1°.** Graduación de la sanción cuando existe base para imponerla. La sanción de que trata el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario se aplicará en forma gradual de acuerdo con la conducta en la cual incurrió el contribuyente o el obligado, según el caso, teniendo en cuenta el tope máximo establecido en el citado literal y los criterios que a continuación se enuncian:

obstante, es menester advertir que la citada resolución previó una tarifa fija del 5%, en contradicción con lo previsto en el artículo 651 del E.T. que estipula la posibilidad de aplicar una tarifa graduable, pues, expresamente, dispuso que la tarifa podría llegar hasta un máximo del 5%. Por tanto, se considera pertinente inaplicar al caso, por excepción de ilegalidad, el artículo 1 de la Resolución 11774 citada, en cuanto a la tarifa se refiere”.

Las sentencias proferidas por la Sala respecto de la aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario y la Resolución 11774 de 2005, han concluido que la primera disposición establece un margen de aplicación que va del 0.1 % al 5% debido a que la preposición “hasta” establece un límite de graduación, contrario a lo previsto por la resolución demandada que previó una tarifa fija del 5%.

5.2.11.- Nótese que el artículo 651 del Estatuto Tributario incluye la palabra “**hasta**”, entendida esta por la Real Academia de la Lengua Española como (i) un término o límite, y en el Diccionario Panhispánico de dudas como (ii) una Preposición que se usa para expresar el término límite en relación con el tiempo, el espacio o la cantidad.

5.2.12.- Lo anterior lleva a concluir que se excede el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, al establecer en el artículo 1° de la Resolución 11774 de 7 de diciembre de 2005 porcentajes fijos para sancionar a los contribuyentes cuando el i) literal a) no suministran la información (5%), ii) literal b) la suministran en forma extemporánea (5%), iii) literal c) se presenta sin el cumplimiento de características técnicas (4%), y iv) literal d) cuando la información presente errores de contenido (3%).

a) Cuando se trate de la información exigida y no suministrada, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información no suministrada;

b) Cuando se trate de la información suministrada en forma extemporánea, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información suministrada en forma extemporánea;

c) Cuando se trate de la información suministrada por la persona o entidad obligada, pero sin el cumplimiento de las características técnicas exigidas en las resoluciones que para tal efecto emite la DIAN, la sanción será del cuatro por ciento (4%) del valor total suministrado en forma errónea;

d) Cuando se trate de la información reportada por las personas o entidades obligadas a suministrarla, pero presente errores de contenido se aplicará una sanción del tres por ciento (3%) sobre el monto de los registros errados.

Como lo precisó esta Sala en la sentencia que se reitera, el inciso primero del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario vigente para la fecha de expedición de la resolución demandada, establece un margen de aplicación que va del 0.1 % al 5%, porque la preposición “hasta” establece un límite de graduación y no un porcentaje fijo como lo determinan los artículos demandados.

Lo pretendido por el Director General en el artículo 1° de la Resolución 11774 de 2005 excede sus facultades legales, va en contravía de lo establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario y es contrario a la interpretación de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado.

5.2.13.- Esa es la conclusión que se impone, si se tiene en cuenta que el artículo 651 del Estatuto Tributario establece los métodos de determinación de la sanción por no suministrar la información, por no hacerlo dentro del plazo establecido o por contener errores, y el Director General de la DIAN no puede modificarlos, ya que por virtud del carácter restrictivo propio del sistema sancionatorio tributario, la administración no puede apartarse de la norma superior y fijar la sanción valiéndose de elementos a los que aquella no se refirió”¹¹.

Así pues, la Sala reitera que tratándose de regímenes sancionatorios tributarios, la aplicación del principio de legalidad demanda un ejercicio riguroso que, en este caso, se traduce en la prohibición de variar los mecanismos preestablecidos por el artículo 651 del Estatuto Tributario, para la imposición de la sanción por no enviar información.

Es por lo anterior, que el artículo 1° de la Resolución 11774 de 2005 al desconocer la norma que regulaba la materia, es contrario a derecho.

5.2.14.- Al cotejar el artículo 2° de la Resolución 11774 de 2005 con el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, se debe llegar a la misma conclusión, porque se excedió el Director de la DIAN en sus facultades al establecer porcentajes fijo para imponer la sanción, cuando no es posible establecer la base para imponerla.

¹¹ Sentencia de 17 de julio de 2014, Rad. 19053, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Contrario a lo expuesto en el inciso segundo del artículo 651 del Estatuto Tributario, en el que establece una sanción **hasta** del 0.5% de los ingresos netos o patrimonio bruto cuando no es posible establecer la base para imponer la sanción o la información no tenga cuantía, el artículo 2° de la Resolución 11774 de 2005 demandado estableció en el literal a) un porcentaje fijo del 0,5% de los ingresos netos o patrimonio bruto si la información es extemporánea, en el literal b) un porcentaje fijo del 0.4% de los ingresos brutos o del patrimonio bruto cuando la información no cumpla con las especificaciones técnicas y en el literal c) un porcentaje fijo del 0.3% cuando la información presenta errores de contenido.

Luego, si el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario vigente para la fecha de expedición de la resolución demandada, establece un margen de aplicación que va del 0.1 % al 0.5%, porque la preposición “hasta” establece un límite de graduación, no podía el Director de la DIAN, establecer porcentajes fijos como lo determina el artículo 2° demandado.

5.2.15.- Se tiene entonces que sí existe una extralimitación del Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas DIAN, al establecer en los artículos 1° y 2° de la Resolución 11774 de 2005 porcentajes fijos, dado que es contrario a lo establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario que pretende regular.

5.2.16.- Así Las cosas, la Sala declarará la nulidad de los artículos 1° y 2° de la Resolución 11774 de 7 de diciembre de 2005, porque con su expedición el Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, vulneró el principio de legalidad propio de régimen sancionatorio tributario.

Teniendo en cuenta que el primer cargo prosperó, no se entrarán a analizar las demás razones invocadas por el demandante.

6.- Condena en costas

De conformidad con lo previsto en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, no es procedente la condena en costas por tratarse de una acción pública.

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

1.- DECLARAR la nulidad de los artículos 1° y 2° de la Resolución 11774 de 7 de diciembre de 2005 por medio de la cual el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN regula la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

2.- Sin condena en costas en atención a la naturaleza pública de esta acción.

3.- Se **RECONOCE** personería para actuar a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada judicial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, en los términos del poder que obra en el folio 68.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ