

REPÚBLICA DE COLOMBIA



RAMA JUDICIAL

**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN A**

Bogotá, D.C., trece (13) de mayo de dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Expediente No. : 250002337000201300454-00
Demandante : MANUFACTURAS DEPORTIVAS LTDA
Demandado : U.A.E. DIAN
Asunto : SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN

ASUNTOS VARIOS

La sociedad Manufacturas Deportivas LTDA en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita al Tribunal que declare la nulidad de la Resolución Sanción n.º 322412011000742 de 14 de diciembre de 2011 y la Resolución n.º 900.003 de 14 de enero de 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales impuso a la sociedad demandante sanción por no enviar información.

A título de restablecimiento del derecho solicita lo siguiente:

B. En consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en el numeral inmediatamente anterior, se ordene restablecer el derecho conculcado a mi representada MANUFACTURAS DEPORTIVAS LTDA con NIT 860.512.946-1, y por consiguiente, disponga como consecuencia lógica de lo anterior, se declare la aceptación de la información reportada.

C. en la sentencia que se profiera reconociendo las pretensiones formuladas a favor de la parte demandante, se ordene cumplirla por la parte demandada, en los términos previstos por el artículo 192 del Código Contencioso Administrativo.

D. Ordenar condenar en costas a la parte demandada, según lo dispone el artículo 188 del Código Contencioso Administrativo (f. 3).

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

El demandante señaló que los actos administrativos cuya nulidad pretende violan los artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política; 631, 651 y 683 del Estatuto Tributario

Como concepto de violación, la parte demandante plantea los siguientes argumentos:

Cita el artículo 83 de la Constitución Política, así como extractos de sentencias de la Corte Constitucional relacionadas con el principio de buena fe.

Manifiesta que en la resolución sanción se propone la sanción por no enviar información por valor de \$376.980.000, tomando como base la información de la declaración de renta del año 2008 por valor de \$12.311.338.000, por lo que la DIAN está vulnerando de manera flagrante el debido proceso consagrado en el artículo 29 constitucional.

Explica que el funcionario de la División de Fiscalización al imponer la sanción no tuvo en cuenta los diferentes pronunciamientos del Consejo de Estado en el tema de sanciones por no enviar información.

Expone que la Corte Constitucional al estudiar la exequibilidad del artículo 651 del ET, señaló que las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento de este deber, debe ser proporcionales al daño que se genere. Si no existió daño, no puede haber sanción.

Igualmente, indica que el Consejo de Estado ha sostenido que, en la sanción por no enviar información, el daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos.

Precisa que la causa de la sanción por no enviar información está en el daño que se genera con el no envío o el envío de la información errada o en forma extemporánea, pero en ningún momento se ha establecido cual es el daño que se causó con el no envío de la información de manera oportuna.

Agrega que es inexplicable de donde proponen una sanción aplicando el máximo porcentaje que ordena la norma, esto es el 5%, cuando la misma jurisprudencia ha ordenado que la sanción se aplique de manera gradual al daño causado, pero en el pliego de cargos o la resolución sanción no se indica la tasación del daño.

Sostiene que si se considera que el daño se generó por la falta de información que impidió el ejercicio de las facultades de fiscalización de la DIAN respecto de la declaración de renta del año 2008, aquí no se puede hablar de daño causado, pues la DIAN si ha tenido acceso a la información de la sociedad, pues la información exógena de los terceros que reportaron de Manufacturas Deportivas Ltda., puede ser consultada por la entidad demandada. Además, que más información que la declaración de renta del año 2008, de donde de manera ilegal toman tales datos como base para la sanción.

Reitera que la autoridad tributaria no puede ordenar una sanción, porque en ningún acto administrativo ha cuantificado el daño que se le ha causado y la entidad accionada si ha tenido acceso a la información que han reportado de la sociedad.

Solicita que se aplique graduación de la sanción, conforme lo ha determinado el Consejo de Estado y la Corte Constitucional.

Afirma que en la liquidación de la sanción se tomó una base superior a la que correspondía, pues los ingresos presentados en la declaración de renta del año 2008 corresponden a la suma de \$3.056.078.000.

Cita los artículos 651 y 631 del ET y señala que las sanciones impuestas por la administración deben cumplir con los criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador.

Aduce que la administración debe demostrar que de la omisión por la empresa se deduce un beneficio en detrimento de la administración y que el proceder fue doloso o culposo, es decir existe un desplazamiento de la carga de la prueba, pues corresponderá a la Administración demostrar que con el actuar hubo lesión a la administración y que se actuó de mala fe.

Advierte que el hecho de no dar repuesta al requerimiento ordinario, no proviene siempre y necesariamente de mala fe o dolo de quien no informa, pueden ser

omisiones cometidas de buena fe y la intención perversa o torcida del contribuyente debería ser demostrada por el Estado para desvirtuar la presunción constitucional de buena fe.

LA OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda, y en concreto sostuvo lo siguiente¹:

Precisa que la División de Gestión de Fiscalización Personas Jurídicas envió a la sociedad demandante el requerimiento ordinario, mediante el cual se le solicitó información relacionada con su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, de igual manera, se le indicó que la respuesta debía presentarse dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del requerimiento y el incumplimiento de éste deber acarrearía la sanción de que trata el artículo 651 del ET.

Sostiene que el hecho sancionable está demostrado en el proceso administrativo, pues la sociedad actora no cumplió con enviar la información solicitada por el requerimiento ordinario, en consecuencia, ante la renuencia de enviar la información solicitada, es claro que debe cumplirse lo dispuesto en el artículo 651 del ET, esto es imponer la sanción por no enviar información.

Indica que el daño ocasiona en este caso se generó cuando la entidad demandada no puede ejercer su función por causas imputables al mismo contribuyente y cita el concepto n.º 048897 de 1 de julio de 2011 de la DIAN.

Afirma que al no ser presentada la información por el año gravable 2008 dentro del plazo establecido para ello, el daño se configuró en la medida en que la conducta sancionada afectó las funciones de la entidad demandada, ya que no se pudo establecer de forma clara y precisa los estudios, las estadísticas y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, lo que genera en últimas que no se realizó un efectivo control de los tributos.

¹ Folios 66-72 del expediente.

Argumenta que llama la atención la renuencia de la demandante a presentar la información solicitada, lo que genera que en este caso no sea procedente tratar el tema de la proporcionalidad o graduación de la sanción.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Corrido el traslado para alegar de conclusión, tanto la **parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda (ff. 265-267).

La **parte demandante** no presentó alegatos de conclusión.

Por su parte el **Ministerio Público** en escrito de 19 de mayo de 2017 presentó concepto, en el cual solicita se nieguen las pretensiones de la demanda, con fundamento en que la entidad demandada impuso la sanción, por cuanto la sociedad no cumplió la obligación de suministrar información, hecho que está demostrado, por lo que se configura la sanción de que trata el artículo 651 del ET.

Respecto a la graduación de la sanción, el artículo 651 literal a) del ET, establece que la sanción puede ascender hasta el 15.000 UVT y fija criterios para cuantificarla, tratándose de información cuya cuantía puede determinarse, la multa será hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errada o se hizo en forma extemporánea.

En ese sentido, la Administración calculó el monto de la sanción teniendo como base la información contenida en las declaraciones de renta, ventas y retenciones en la fuente del año 2008, presentadas por el contribuyente, atendiendo el concepto 027432 de 24 de marzo de 2000 y en el recurso de reconsideración teniendo como una sanción resultante \$615.567.000, aplicando el límite hasta 15.000 UVT con valor de \$22.054 por el año 2008, aplicó el 5%, dando como resultado la multa de \$330.810.000.

CONSIDERACIONES

Se trata de establecer en el *sub-lite* la legalidad de la Resolución Sanción n.º 322412011000742 de 14 de diciembre de 2011 y la Resolución n.º 900.003 de 14 de enero de 2013, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la

Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales impuso a la sociedad demandante sanción por no enviar información.

De manera concreta y conforme a la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe establecer: (i) Si la administración violó el debido proceso por cuanto la sanción impuesta por la administración fue tomada sin que se aportara prueba para imponerla y solo se basó en actas de visita y por cuanto no se tuvieron en cuenta los criterios jurisprudenciales acerca de la buena fe debido a que la administración tomó como base para imponer la sanción la información de la declaración de renta del período en discusión, (ii) Si la administración vulneró el principio de buena fe al concluir que hubo simulación de transacciones por parte de la hoy actora y por haber considerado la mala fe por no haber dado respuesta al requerimiento de información y, (iii) Si en la sanción impuesta por la administración tuvo en cuenta los criterios de proporcionalidad y razonabilidad para su cuantificación ya que la DIAN no estableció cual fue el daño causado con el no envío de la información de manera oportuna.

Son hechos **probados** en el expediente, los siguientes:

1. El 21 de mayo de 2010, la entidad demandada expidió Requerimiento Ordinario n.º 322402010000894, mediante el cual requiere a la sociedad demandante para que, dentro del término de 15 días siguientes a la notificación del requerimiento, remitiera la siguiente información:

- Conciliación fiscal y contable a 6 dígitos identificando cada uno de los valores de las cuentas individualmente consideradas, llevadas a la declaración de renta del año gravable 2008 (firmada por el revisor fiscal y/o contador según el caso).
- Saldo de inventario final a 31 de diciembre de 2008 (discriminado a 4 dígitos).
- Inventario inicial del 2007 e inventario final a 31 de diciembre de 2008 de los diez (10) productos gravados con el impuesto sobre las ventas más representativos dentro del valor total de los inventarios disponibles para la venta, para tales productos se deberá indicar: nombre, referencia, número de unidades, valor unitario, valor total.
- Balance de prueba y estado pérdidas y ganancias nivel 6 del PUC año 2008.
- Estados financieros comparativos años 2007 a 2008.
- Libros Auxiliares de contabilidad a 6 dígitos con saldos a 31 de diciembre de 2008, de las cuentas del patrimonio incluidas en los renglones:
 - (33) Efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inver. Por valor de \$67.898.000
 - (34) Cuentas por cobrar por valor de \$1.275.222.000
 - (36) Inventarios por valor de \$1.171.687.000
 - (37) Activos Fijos por valor de \$1.308.112.000
 - (38) Otros activos por valor de \$5.213.000

- Libros auxiliares de contabilidad a 6 dígitos, con saldos a 31 de diciembre de 2008 de las cuentas del pasivo incluida en el renglón:
(40) Pasivos por valor de \$2.420.299.000
- Libros auxiliares de contabilidad a 6 dígitos, con saldos a 31 de diciembre de 2008 de los gastos incluidos en los renglones:
(42) Ingresos brutos operacionales por valor de \$2.815.752.000
(43) Ingresos brutos no operacionales por valor de \$237.384.000
(44) Intereses y rendimientos financieros por valor de \$2.942.000
(46) Devoluciones rebajas y descuentos por valor de \$44.126.000
- Libros auxiliares de contabilidad a 6 dígitos, con saldo a 31 de diciembre de 2008 de los gastos incluidos en los renglones:
(50) Otros costos por valor de \$2.215.876.000
(52) Gastos operacionales de administración por valor de \$485.374.000
(53) Gastos operacionales de ventas por valor de \$225.644.000.
- Relación: mes a mes de los pagos efectuados a cada una de EPS, Fondos de pensiones y cesantías, cajas de compensación familiar, ARP, SENA E ICBF, informando el mes al que corresponde el pago, la fecha de pago y el valor total cancelado.
- Indicar además la base tomada para determinar los pagos discriminados de la siguiente manera: salarios, horas extras, bonificaciones, viáticos, comisiones, vacaciones (causadas y pagadas) y otros (detallar cuales).
- Libros auxiliares de contabilidad a 6 dígitos, con saldos a 31 de diciembre de 2008 de la contabilidad de las retenciones incluidas en el renglón 78 Otras retenciones por valor de \$35.809.000; junto con una relación detallada y fotocopia de los certificados de retención que les fueron practicadas durante el año 2008.
- Conciliación de los ingresos declarados en renta, IVA e industria y comercio; anexar fotocopias de las declaraciones de industria y comercio causadas y/o pagadas en el año 2008.
- Anexar fotocopia de los informes presentados por el revisor fiscal correspondientes al año 2008.
- Informar el sistema para establecer el costo de ventas y anexar el estado de costo de ventas del año 2008.
- informar el sistema de depreciación y los métodos de provisión de cartera utilizados durante el año 2008. (ff. 8-11 c.a.).

3. El 22 de junio de 2011 la Administración de impuesto emitió el pliego de cargos n.º 322402011000019, en el que se propuso imponer sanción al demandante por la suma de \$376.980.000 en aplicación del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario (ff. 35-39 c.a.).

4. El 14 de diciembre de 2011 la entidad demandada profirió la Resolución Sanción n.º 322412011000742, en la cual impone a la sociedad demandante sanción por no enviar información en la suma de \$376.980.000 (ff. 66-71 c.a.).

5. El 16 de febrero de 2012 la sociedad accionante interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción (ff. 57-65 c.a.). Recurso que fue desatado mediante la Resolución n.º 900.003 de 14 de enero de 2013, modificando

la resolución sanción, en el sentido de imponer la sanción por no enviar información a la empresa actora por valor de \$330.810.000 (ff. 96-101 c.a.).

8. El 1 de junio de 2015 la DIAN expidió la Resolución n.º 5042, mediante la cual resuelve el recurso de reconsideración contra la resolución sanción (ff. 83-89 c.a.).

Visto lo anterior, y conforme a la fijación del litigio, la Sala procede al examen de forma conjunta los siguientes cargos de la demanda: **(i) Si la administración violó el debido proceso por cuanto la sanción impuesta por la administración fue tomada sin que se aportara prueba para imponerla y solo se basó en actas de visita y por cuanto no se tuvieron en cuenta los criterios jurisprudenciales acerca de la buena fe debido a que la administración tomó como base para imponer la sanción la información de la declaración de renta del período en discusión, (ii) Si la administración vulneró el principio de buena fe al concluir que hubo simulación de transacciones por parte de la hoy actora y por haber considerado la mala fe por no haber dado respuesta al requerimiento de información y (iii) Si en la sanción impuesta por la administración tuvo en cuenta los criterios de proporcionalidad y razonabilidad para su cuantificación ya que la DIAN no estableció cual fue el daño causado con el no envió de la información de manera oportuna.**

La parte demandante manifiesta que la entidad demandada al imponer la sanción por no enviar información de que trata el artículo 651 del ET, no tuvo en cuenta los diferentes pronunciamientos del Consejo de Estado en el tema sancionatorio.

A su vez, señala que la autoridad tributaria no podía imponer una sanción cuando en ningún acto administrativo se ha cuantificado el daño que se le ha causado, máxime si la entidad accionada ha tenido acceso a la información que han reportado terceros de la sociedad.

Adicionalmente, sostiene que la DIAN tenía que demostrar la mala fe de la sociedad para imponer la sanción, toda vez que por mandato constitucional se presume la buena fe.

Por su parte, la DIAN afirmó que la sociedad demandante incurrió en el hecho sancionable por no presentar información, como quedó demostrado en vía administrativa, por lo que era procedente la sanción por no enviar información.

Además, indica que la omisión en el envío de información generó al Estado daño porque impidió el ejercicio de la facultad de fiscalización.

El artículo 631 del Estatuto Tributario establece que la DIAN podrá solicitar cierta información a las personas o entidades contribuyentes o no contribuyentes, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

La citada norma dispone:

Artículo 631. Para estudios y cruces de información y el cumplimiento de otras funciones. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la Administración de Impuestos, el Director de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos: (...)

- 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 a diez millones de pesos (\$10.000.000, base año gravable de 1995) (valor año gravable 2008 \$500.000), con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.
- f) Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno 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 veinticinco millones de pesos (\$25.000.000, base año gravable de 1995) (valor año gravable 2008 \$1.000.000), 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;
- j) Descripción de los activos fijos adquiridos en el año, cuyo costo de adquisición exceda de quinientos mil pesos (\$500.000), con indicación del valor patrimonial y del costo fiscal;

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

En el evento en que las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria no la presenten, lo hagan por fuera del plazo establecido para ello, o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la sanción consagrada en el artículo 651 del Estatuto Tributario:

En relación con la sanción por no enviar información, el artículo 651 del ET², dispone:

Artículo 651. Sanción por no enviar información. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

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

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

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

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

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

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

² Disposición vigente para la época de los hechos discutidos en la presente demanda.

El artículo 651 del Estatuto Tributario describe 4 hechos sancionables, a saber: i) no suministrar información estando obligado a ello; ii) suministrar la información en forma extemporánea; iii) la información suministrada presente errores y, iv) la información suministrada no corresponda a la solicitada.

Una vez detectada la comisión de alguna de las anteriores infracciones, la sanción a imponer se reducirá al 10% si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción, o al 20% de la sanción impuesta mediante resolución, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de notificación la sanción.

La H. Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998 declaró la exequibilidad de esta norma. En esa oportunidad, el tribunal constitucional precisó:

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Sexta.- ¿Todo error que se consigne en las informaciones que se suministren a la administración, puede generar la sanción que establece la norma acusada? Proporcionalidad de la sanción.

Para resolver este interrogante, se hace necesario analizar si, como lo plantea el cargo de la demanda, el legislador debía señalar, expresamente, la clase de errores que, de consignarse en la información remitida, serían objeto de sanción. Para el efecto, el actor afirma que se desconoce el derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución, pues los principios de legalidad y culpabilidad que le son propios, fueron desconocidos. El primero, porque el legislador no hizo una descripción pormenorizada de la clase de errores que podrían ser sancionados, el segundo, porque ante la ausencia de un criterio para determinar los errores sancionables, la administración puede sancionar errores involuntarios o carentes de importancia.

La norma acusada, establece claramente que el hecho sancionable consiste en consignar errores en la información que se remite a la administración, o que ésta no corresponda a la solicitada. Información que está obligado a conservar el administrado, en la forma y por el tiempo explicado anteriormente.

(...)

Son tantos y tan variados los datos, sumas, conceptos que deben ser entregados a la administración, que el legislador, válidamente, y sin desconocer derecho alguno, podía establecer que el error cometido en la información suministrada, sería sancionable. Recuérdese que las especificaciones y la forma como la información debe ser suministrada, corresponde determinarlas a la administración, por expresa disposición del legislador (ley 383 de 1997, artículo 14).

Por tanto, corresponderá a ella, igualmente, establecer cuándo se ha remitido un dato erróneo, demostrando su existencia, pues cuenta con los elementos suficientes que se lo permiten.

El poder que se reconoce a la administración, para la aplicación de estas normas, no es ilimitado y discrecional, pues, la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordena la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual "...la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, [según el cual] el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación".

Es claro, entonces, que las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Por tanto, en el caso en estudio, es necesario concluir que no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en la norma acusada.

La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no

sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.

Dentro de este contexto, es claro que la especificidad de la información, y los medios que deben ser utilizados para su remisión (magnéticos o electrónicos), pueden dar lugar a que se cometan errores de distinta índole, y que requieren ser analizados y evaluados por la administración, antes de imponer la correspondiente sanción. (...)

Por tanto, no es acertada la afirmación del demandante, según la cual, cualquier error en la información que se suministre a la administración, da lugar a las sanciones que señala la norma acusada, pues, como se analizó, la administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero. Así, los errores que, a pesar de haberse consignado en la información suministrada, no perjudiquen los intereses de la administración o de los terceros, no pueden ser sancionados.

Sobre las sanciones consagradas en el artículo 651 del Estatuto Tributario, el Consejo de Estado en sentencia de 14 de junio de 2006 consideró³:

El literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario prevé que serán sancionados con multa quienes no suministren información dentro del plazo para ello, o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado.

Al estudiar la exequibilidad del artículo 651 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional precisó que las sanciones que puede imponer la Administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Así, no todo error cometido en la información que se remite a la autoridad tributaria, puede generar las sanciones consagradas en el artículo 651, pues, la entidad está obligada a demostrar que el mismo lesiona sus intereses o los de un tercero. En conclusión, 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 sanción⁴.

En consecuencia, declaró la exequibilidad de la norma en mención bajo la condición de que el error o la información que no fue suministrada, haya producido daño y la sanción sea proporcionada al mismo. Así, si la omisión de informar o los errores informados no generan daño a la Administración o a terceros, no procede la imposición de la sanción.

A su vez, el Consejo de Estado ha sostenido que en la sanción por no informar, el daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos⁵ .”

³ Sentencia de 14 de junio de 2006 Exp. 13982 C.P. Héctor J. Romero Díaz.

⁴ Corte Constitucional, sentencia C-160 de 1998, M.P. Carmenza Isaza de Gómez.

⁵ Sentencia de 16 de marzo de 2001, Exp.11681, M.P. doctor Delio Gómez Leyva.

Posición que ha sido reiterada por el Consejo de Estado⁶, así:

Sobre la conducta sancionable consistente en la presentación de la información con errores, esta Corporación ha dicho que para que los errores sean sancionables deben ser de contenido, es decir, aquellos relacionados con los datos, cifras o conceptos específicos que, por ley, está obligado a reportar el contribuyente⁷.

2.4 La Sala⁸ también ha sostenido que, *“como el deber de suministrar información en medios magnéticos comporta la obligación de observar los aspectos técnicos, los medios electrónicos utilizados para el suministro de la información deben cumplir con las características y exigencias de forma instruidas por la autoridad tributaria, no obstante que los requerimientos técnicos no tengan la virtualidad de modificar el contenido de la información a suministrar”*.

2.5 De acuerdo con lo anterior, es factible que surjan inconsistencias formales. Pero en esos eventos es necesario ponderar las circunstancias que rodean cada caso en particular y exponer en forma detallada los motivos de los rechazos de la información⁹.

2.6 Por eso, la Sala ha advertido que si las inconsistencias formales impiden obtener la información solicitada, es válido que se sancione porque con tal conducta se obstaculiza la labor de fiscalización de la autoridad tributaria¹⁰.

En el presente caso, la Dirección Seccional del Impuestos de Bogotá expidió el Requerimiento Ordinario n.º 322402010000894 de 21 de mayo de 2010, en el cual solicitó a la parte accionante para que, en el término de 15 días siguientes a la notificación del requerimiento, remitiera información sobre la conciliación fiscal y contable de las cuentas consideradas en la declaración del impuesto sobre la renta año 2008, balance de prueba, estado de pérdidas y ganancias del año 2008, estados financieros comparativos años 2007 y 2008, libros auxiliares de contabilidad de las cuentas de patrimonio, pasivos, gastos, retenciones llevadas a la declaración del impuesto de renta año 2008, entre otros documentos solicitados.

Vencido el término de 15 días concedido en el requerimiento ordinario, la sociedad demandante no aportó la información solicitada por la entidad demandada.

⁶ Consejo de Estado. Sentencia de 10 de octubre de 2016. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Expediente interno n.º 21227.

⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. De C.P. de 13 de septiembre de 2007 C.P. Hector J. Romero Díaz, Exp. 14489; de 21 de mayo de 2015, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Exp. 20480; de 18 de junio de 2015 Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Exp. 19695.

⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas., Número de radicación: 76001232400199801070 01. Número interno: 17918. Demandante: AGRÍCOLA LA ROSAURA S.A. Demandado: DIAN y 9 de mayo de 2013 Número de radicación: 080001233100019990244601, Número interno: 18269. Demandante: TEMPO LTDA Demandado: DIAN

⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, 1º de febrero de 2002. Número de radicación: 76001-23-24-000-1999-1838-01. Número interno: 12549 Actor: AGROPECUARIA LOS LAGOS S. EN C. Demandado: DIAN.

¹⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas 3 de junio de 2010. Número de radicación: 68001 23 15 000 2000 00372 01. Número interno: 17121. Demandante: INVERSORA HOTELERA COLOMBIANA S.A. Demandado: DIAN.

Posteriormente, la entidad tributaria emitió el pliego de cargos, mediante el cual propuso la imposición de la sanción por no enviar información a la empresa demandante, sin que la parte accionante haya dado respuesta al pliego de cargos, ni haya presentado la información requerida por la DIAN.

La Administración de impuestos en la Resolución sanción n.º 322412011000742 de 14 de diciembre de 2011, impuso sanción por no enviar información a la sociedad demandante por la suma de \$376.980.000, con fundamento en que «el plazo para dar respuesta y allegar la documentación solicitada en el requerimiento ordinario n.º 32240201000894 de 21 de mayo de 2010 notificado el día 27 de mayo de 2010, venció para el contribuyente el día 11 de junio de 2010. Dentro del término legal establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario la sociedad MANUFACTURAS DEPORTIVAS LTDA. no dio respuesta al pliego de cargos n.º 322402011000019 de 22 de junio de 2011, no subsanó la omisión, no acreditó el pago o acuerdo de pago».

Con ocasión del recurso de reconsideración, la Administración de impuestos en la Resolución n.º 900.003 de 14 de enero de 2013 modificó la resolución sanción, toda vez que evidenció que la sanción impuesta en cuantía de \$376.980.000 excedía el tope máximo establecido para el año 2008 (15.000 UTV), por lo que sanción correspondía a la suma de \$330.810.000.

En ese contexto, la Sala encuentra que la sociedad Manufacturas Deportivas Ltda. no presentó la información solicitada por el ente fiscalizador, dentro del plazo establecido en el requerimiento ordinario, lo cual demuestra la conducta sancionable de que trata el artículo 651 del ET, pues el contribuyente no cumplió con la obligación de presentar la información por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2008.

De modo que, la sociedad demandante incurrió en el hecho sancionable previsto en el artículo 651 del ET, por no suministrar la información requerida por la Administración.

En cuanto al argumento del demandante relacionado con que la entidad demandada debía probar el daño causado, se advierte que la DIAN en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración indicó que el daño consistía en que: «*La conducta en que incurre un contribuyente cuando incumple el plazo para suministrar la*

información exógena conlleva a coartar la legítima atribución constitucional y legal de la administración para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales dentro de las facultades que establece el artículo 684 del ET, así como la debida, oportuna y correcta determinación de los tributos a que hacer referencia el artículo 688 de la misma normativa (...)»

Conforme a lo anterior, para la Sala contrario a lo manifestado por la empresa demandante, el incumplimiento de la obligación formal de presentar información, obstaculiza la fiscalización que la administración de impuestos debe realizar a los contribuyentes, de manera que la negligencia en la entrega de la información entorpece el mandato legal y constitucional que tiene la autoridad tributaria de ejercer las funciones recaudatorias y de fiscalización, lo cual justifica la imposición de la sanción.

Sobre el particular, el Consejo de Estado en sentencia de 12 de octubre de 2017, C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, expediente interno n.º 21339, señaló:

Para la Sala, no existe duda de que la demora en la entrega de información causa un daño, pues pone en riesgo el adecuado ejercicio de la facultad fiscalizadora. El insumo principal de facultad fiscalizadora es la información reportada por los administrados y, por consiguiente, cuando no es entregada oportunamente, no pueden efectuarse los cruces de información o las verificaciones necesarias para determinar la realidad de los impuestos.

Debe, por tanto, colegirse que no le asiste razón a la demandante cuando sostiene que la demora en la entrega de información no causó daño. Se reitera, el daño no se predica de las consecuencias que la demora en la entrega de información pueda tener frente al recaudo efectivo de impuestos, sino frente al riesgo implícito que supone la falta de información para el ejercicio de la facultad fiscalizadora.

Frente al principio de buena fe, la Sala no encuentra vulnerado este principio, toda vez que como quedó demostrado la sociedad demandante no suministró la información requerida por la Administración de impuestos, por lo que se configuraba el hecho sancionador previsto en el artículo 651 del ET.

Ahora bien, la parte demandante afirma que la entidad demandada vulnera el derecho al debido proceso, al tomar como base para imponer la sanción la información de la declaración de renta del año 2008.

Respecto a la base para calcular la sanción por no enviar información, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha considerado¹¹:

1.1. En cuanto a la base para el cálculo de la sanción por no informar, el artículo 651 del Estatuto Tributario vigente al momento de los hechos del caso, disponía:

“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. (...)”. Subrayas propias.

De conformidad con lo previsto en el artículo transcrito, son dos las reglas para la tasación de la sanción por no enviar información. La primera está prevista para los casos en los que es posible establecer el valor de la información dejada de suministrar, mientras que la segunda es aplicable únicamente en aquellos eventos en los que la información no tiene cuantía o la misma no puede determinarse.

Así pues, cuando es posible determinar el valor de la información, la sanción será 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, sin que se exceda de 15.000 UVT, que para el año 2008, correspondían a \$330.810.000¹².

Cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o la información no tuviere cuantía, la sanción será de hasta el 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, será hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio, sin que exceda, igualmente, de 15.000 UVT.

La base para calcular la sanción por no enviar información puede ser analizada conforme a dos reglas, a saber: 1) en los casos en los que es posible establecer el valor de la información dejada de suministrar, esto es por las sumas respecto de las cuales no se suministró la información solicitada, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea y, 2) en aquellos eventos en los que la información no tiene cuantía o la misma no puede determinarse, en estos casos, la base corresponderá hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio. En ambas reglas, sin que exceda el tope máximo (15.000 UVT).

¹¹ Consejo de Estado. Sentencia de 14 de junio de 2018. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Expediente n.º 21874

¹² Resolución 15013 de 6 de diciembre de 2007 (UVT \$22.064)

En el presente caso, con el fin de establecer la base de la sanción que le era aplicable al demandante, se hace necesario verificar qué tipo de información le fue solicitada y si era posible determinar el valor de la misma.

La entidad demandada en el requerimiento ordinario solicitó a la sociedad demandante la siguiente información:

- Conciliación fiscal y contable a 6 dígitos identificando cada uno de los valores de las cuentas individualmente consideradas, llevadas a la declaración de renta del año gravable 2008 (firmada por el revisor fiscal y/o contador según el caso).
- Saldo de inventario final a 31 de diciembre de 2008 (discriminado a 4 dígitos).
- Inventario inicial del 2007 e inventario final a 31 de diciembre de 2008 de los diez (10) productos gravados con el impuesto sobre las ventas más representativos dentro del valor total de los inventarios disponibles para la venta, para tales productos se deberá indicar: nombre, referencia, número de unidades, valor unitario, valor total.
- Balance de prueba y estado pérdidas y ganancias nivel 6 del PUC año 2008.
- Estados financieros comparativos años 2007 a 2008.
- Libros Auxiliares de contabilidad a 6 dígitos con saldos a 31 de diciembre de 2008, de las cuentas del patrimonio incluidas en los renglones:
 - (33) Efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inver. Por valor de \$67.898.000
 - (34) Cuentas por cobrar por valor de \$1.275.222.000
 - (36) Inventarios por valor de \$1.171.687.000
 - (37) Activos Fijos por valor de \$1.308.112.000
 - (38) Otros activos por valor de \$5.213.000
- Libros auxiliares de contabilidad a 6 dígitos, con saldos a 31 de diciembre de 2008 de las cuentas del pasivo incluida en el renglón:
 - (40) Pasivos por valor de \$2.420.299.000
- Libros auxiliares de contabilidad a 6 dígitos, con saldos a 31 de diciembre de 2008 de los gastos incluidos en los renglones:
 - (42) Ingresos brutos operacionales por valor de \$2.815.752.000
 - (43) Ingresos brutos no operacionales por valor de \$237.384.000
 - (44) Intereses y rendimientos financieros por valor de \$2.942.000
 - (46) Devoluciones rebajas y descuentos por valor de \$44.126.000
- Libros auxiliares de contabilidad a 6 dígitos, con saldo a 31 de diciembre de 2008 de los gastos incluidos en los renglones:
 - (50) Otros costos por valor de \$2.215.876.000
 - (52) Gastos operacionales de administración por valor de \$485.374.000
 - (53) Gastos operacionales de ventas por valor de \$225.644.000.
- Relación: mes a mes de los pagos efectuados a cada una de EPS, Fondos de pensiones y cesantías, cajas de compensación familiar, ARP, SENA E ICBF, informando el mes al que corresponde el pago, la fecha de pago y el valor total cancelado.
- Indicar además la base tomada para determinar los pagos discriminados de la siguiente manera: salarios, horas extras, bonificaciones, viáticos, comisiones, vacaciones (causadas y pagadas) y otros (detallar cuales).
- Libros auxiliares de contabilidad a 6 dígitos, con saldos a 31 de diciembre de 2008 de la contabilidad de las retenciones incluidas en el renglón 78 Otras retenciones por valor de \$35.809.000; junto con una relación detallada y fotocopia de los certificados de retención que les fueron practicadas durante el año 2008.

- Conciliación de los ingresos declarados en renta, IVA e industria y comercio; anexar fotocopias de las declaraciones de industria y comercio causadas y/o pagadas en el año 2008.
- Anexar fotocopia de los informes presentados por el revisor fiscal correspondientes al año 2008.
- Informar el sistema para establecer el costo de ventas y anexar el estado de costo de ventas del año 2008.
- informar el sistema de depreciación y los métodos de provisión de cartera utilizados durante el año 2008. (ff. 8-11 c.a.).

Para la entrega de ésta información la Administración otorgó al contribuyente un término de 15 días, so pena de dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 651 del ET.

Teniendo en cuenta que la sociedad demandante no suministró la información en el plazo fijado para ello, la Administración le formuló el pliego de cargos, tomando los valores consignados por el contribuyente en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2008¹³, que era la fuente de información que tenía para determinar la base de la sanción, pues ante la falta de soporte documental, era procedente calcularla sobre los valores registrados en las declaraciones privadas, en cuanto los hechos que consigna se encuentran cobijados por la presunción de veracidad, prevista en el artículo 746 del E.T.

En efecto, la resolución sanción determinó la base de la sanción así:

Concepto	Valor declarado (pesos)
Efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inversiones	67.898.000
Cuentas por cobrar	1.275.222.000
inventarios	1.171.687.000
Activos fijos	1.308.112.000
Otros activos	5.213.000
pasivos	2.420.299.000
Ingresos brutos operacionales	2.815.752.000
Ingresos brutos no operacionales	237.384.000
Intereses y rendimientos financieros	2.942.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	44.126.000
Otros costos	2.215.876.000
Gastos operacionales de administración	485.374.000
Gastos operacionales de ventas	225.644.000
Otras retenciones	35.809.000
Total base para el calculo	12.311.338.000

¹³ Declaración que fue presentada por la sociedad demandante el 17 de abril de 2009 (f. 13 c.a.).

Verificados estas cifras contra la declaración del impuesto sobre la renta año 2008 presentada por la demandante, se observa que los valores establecidos en la resolución sanción coinciden con las sumas declaradas por el contribuyente.

Conforme lo anterior, la Sala encuentra que la información solicitada por la autoridad tributaria era determinable, pues corresponde al valor de la información requerida que no entregó en el plazo fijado para ello, en consecuencia, era susceptible de ser cuantificada, como en efecto lo hizo la entidad demandada en los actos administrativos acusados, por lo que era procedente recurrir a los datos registrados en la declaración del impuesto de renta del año gravable 2008, la cual se presume veraz en atención al artículo 746 del ET.

Aunado a lo anterior, se advierte que si el contribuyente no estaba conforme con la base de la sanción por no informar determinada por la Administración, debía probar la base correcta sobre la cual procedía la sanción, de acuerdo a lo dispuesto en la ley, sin que en el proceso obre prueba alguna que desvirtuó la base determinada por la DIAN.

Una vez establecida la procedencia de la sanción por no suministrar la información requerida de que trata el artículo 651 del ET, la Sala procede a determinar si en la sanción impuesta por la administración no se tuvo en cuenta los criterios de proporcionalidad y razonabilidad para su cuantificación.

La Sala advierte que en el presente asunto la Administración Tributaria procedió a imponer la sanción a la demandante tomando como base para su liquidación los siguientes valores:

Base de la sanción	12.311.338.000
Porcentaje de sanción	5%
Sanción resultante	615.567.000
Sanción determinada (límite de la sanción hasta el 15.000 UVT 22.054)	330.810.000

Determinada la base de la sanción, la DIAN en el acto sancionatorio aplicó la tarifa del 5% según el literal a) del artículo 651 del ET, lo que resultó en la imposición al contribuyente del tope máximo de la sanción correspondiente a la suma de \$330.810.000.

En consecuencia de lo anterior, la Sala determinará la procedencia de la sanción en aplicación del artículo 651 del ET, por lo que se precisa que esta disposición establece que la sanción se fijará hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no suministró la información requerida.

Respecto a la graduación de la sanción contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, el Consejo de Estado en sentencia de unificación de 14 de noviembre de 2019¹⁴, efectuó las siguientes precisiones:

6.1- En suma, la regla jurisprudencial unificada, aplicable para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, es la siguiente:

Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará así:

(i) El 0,5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.

(ii) El 1% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.

(iii) El 3% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.

(iv) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.

(v) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora. (Subrayado fuera de texto)

Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).

6.2- Además, se establece la siguiente regla de unificación, correlativa, aplicable a aquellas infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, respecto de las cuales los datos afectados carezcan de cuantía o esta no se haya podido establecer:

Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales no sea posible determinar la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente

¹⁴ Consejo de Estado. Sentencia de 14 de noviembre de 2019. C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez. Expediente interno n.º 22185

o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará atendiendo a los siguientes criterios:

(i) El 0,05% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.

(ii) El 0,1% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.

(iii) El 0,3% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.

(iv) El 0,5% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.

(v) El 0,5% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora.

Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).

6.3- Así mismo, se debe tener en cuenta que la redacción del artículo 651 del ET anterior a la modificación efectuada por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 consagraba dos supuestos de reducción de la sanción, a saber: (i) al 10% de la sanción planteada en el pliego de cargos, cuando se regularizara la conducta antes de la notificación de la resolución sancionadora; y (ii) al 20% de la sanción impuesta, cuando se regularizara la conducta dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la resolución sancionadora. A tal efecto, en uno y otro caso, el infractor debía presentar ante la Administración un memorial acogiendo a la reducción de la sanción, en el cual acreditara que la infracción fue regularizada, así como el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida.

Ambos beneficios son aplicables para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad a que se promulgara la Ley 1819 de 2016 el 29 de diciembre de ese año.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección, la aplicación del beneficio de reducción de la sanción presupone la correcta determinación de la multa por parte de la Administración, pues no se puede calcular la reducción sobre la base de una sanción que contraviene el ordenamiento jurídico (sentencia del 09 de junio de 2000, exp. 10035, CP: Delio Gómez Leyva)¹⁵. Por eso, cuando la sanción propuesta en el pliego de cargos no esté graduada correctamente, por ejemplo, porque se haya liquidado sobre una base distinta al valor de la información afectada por la infracción, el sancionado puede calcular, por su propia cuenta, la sanción reducida que en derecho corresponda (sentencia del 04 de junio de 1994, exp. 9374, CP: Julio Enrique Correa), siendo carga

¹⁵ Sentencias del 04 de junio de 1994 (exp. 9374, CP: Julio Enrique Correa), del 09 de junio de 2000 (exp. 10035, CP: Delio Gómez Leyva) y del 19 de febrero de 2015 (exp. 20079, CP: Martha teresa Briceño de Valencia).

del interesado probar la base correcta sobre la cual se deben calcular la sanción y su respectiva disminución (sentencias del 19 de febrero de 2015, exp. 20079, CP: Martha teresa Briceño de Valencia; y del 22 de febrero de 2018, exp. 20810, CP: Julio Roberto Piza).

En atención a lo anterior, la Sala fija la siguiente regla de unificación:

Cuando la multa propuesta en el pliego de cargos haya sido liquidada por la Administración a partir de una base distinta a la que correspondería para el caso, el infractor puede calcular autónomamente el monto de la sanción reducida que en derecho corresponda, y accederá a ese beneficio, siempre que acredite la procedencia de los valores de la base correcta sobre la cual se deben calcular la sanción y su respectiva disminución y el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 651 del ET, antes de la modificación efectuada por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, para la reducción de la multa a imponer.

7- Conforme a los criterios expuestos, la sanción impuesta en los actos acusados tendría que graduarse atendiendo a los criterios de proporcionalidad especificados en la presente sentencia de unificación, pero, según las demostraciones que constan en el expediente, es un hecho cierto que la demandante nunca regularizó su conducta, ni tuvo una actitud de colaboración con la Administración, sino que se limitó a alegar, sin brindar prueba de sus afirmaciones, que había diligenciado erróneamente su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005.

Debido a la renuencia definitiva del obligado tributario a cumplir con el deber formal al que estaba sujeto, y a que no demostró la procedencia de ningún criterio de atenuación de la sanción de los previstos en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016) y en el artículo 651 del ET (antes de la modificación efectuada por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016), juzga la Sala que la multa procedente es equivalente al 5% de la información omitida, que asciende a \$6.536.803.000 (f. 46 cp1), es decir, \$326.840.150. No obstante, dado que esa suma supera el límite de 15.000 UVT establecido por el artículo 651 del ET vigente para la época del *sub examine*, la sanción corresponde a la suma \$296.640.000, esto es, al mismo valor liquidado por la Administración en la actuación censurada.

Del antecedente jurisprudencial expuesto, se concluye que para la imposición de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario debe graduar la misma de acuerdo con los principios de justicia y equidad así como criterios de razonabilidad y proporcionalidad acorde con la naturaleza de la infracción cometida.

En el caso en estudio, conforme a las pruebas allegas al proceso, se encuentra que la sociedad demandante no regularizó su conducta, lo que evidencia la falta de colaboración del contribuyente para que la autoridad tributaria recibiera la información solicitada.

De modo que, la renuencia de la sociedad demandante de suministrar la información requerida por la autoridad tributaria generó un perjuicio a la entidad demanda en la medida en que obstruyó las funciones de investigación y fiscalización para la

correcta determinación de los tributos y sanciones, por lo tanto, procedía la máxima sanción impuesta (5% sobre la suma de la información no suministrada).

Así las cosas, la Sala mantendrá la sanción impuesta por la Administración tributaria en cuantía de \$330.810.000, por lo que no es procedente graduar la sanción.

En tales condiciones, la demandante no logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos acusados, en consecuencia, se negarán las pretensiones de la demanda.

- Costas

De conformidad con lo previsto en el artículo 365 del CGP, aplicable por expresa remisión del artículo 306 del CPACA y teniendo en cuenta el criterio del Consejo de Estado, según el cual solo procede condena en costas cuando aparezcan causadas y comprobadas,¹⁶ la Sala considera que en el presente caso no hay lugar a condena en costas, toda vez que no se encuentran probadas

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta –Subsección A, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley.

FALLA

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

TERCERO: De conformidad con lo previsto en el artículo 5° del Acuerdo No. PCSJA20-11549 del 7 de mayo de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, NOTIFÍQUESE electrónicamente la presente providencia al apoderado de la parte demandante GUILLERMO LEÓN OSPINA CAICEDO al correo electrónico guillermo.ospinacaicedo@gmail.com y al apoderado de la parte demandada

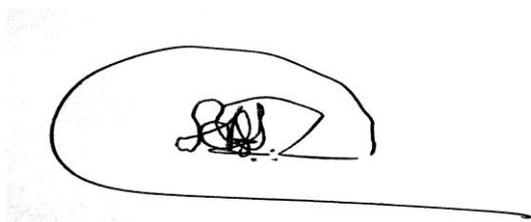
¹⁶ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

MILTÓN ALBERTO VILLOTA OCAÑA al correo electrónico notificacionesjudiciales@dian.gov.co y al Ministerio Público al correo namartinez@procuraduria.gov.co. Los términos para interponer los recursos respectivos comenzarán a correr una vez el Consejo Superior de la Judicatura disponga levantar la suspensión de términos.

CUARTO: En firme esta providencia, archívese el expediente, previa devolución del remanente de lo consignado para gastos procesales al demandante y/o su apoderado, deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución 4179 de 22 de mayo de 2019, de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias a que haya lugar.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

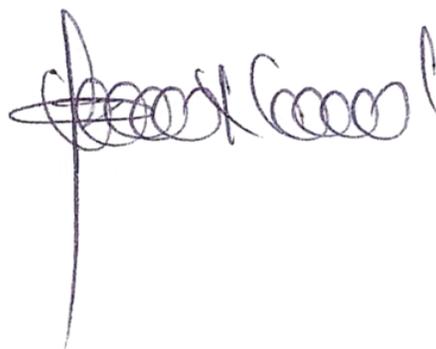
Discutido y aprobado en la Sesión de Sala Virtual realizada en la fecha. Se deja constancia, que las firmas del documento son digitalizadas y se incorporan por cada magistrado.



LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO



GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ



AMPARO NAVARRO LÓPEZ