



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., siete (7) de diciembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 25000-23-37-000-2014-00896-01 (22483)

Actor: COEXFER LTDA.

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN**

Sanción por no enviar información - 2009

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 18 de febrero de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" que, en la parte resolutive dispuso:

<<1.- Se declara la NULIDAD PARCIAL de la Resolución Sanción nro. 322412013000357 de 7 de mayo de 2013, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación impuso sanción por no enviar información a la sociedad contribuyente COEXFER LTDA.

2.- Se declara la NULIDAD PARCIAL de la Resolución nro. 900.115 de 7 de mayo de 2014, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica confirmó la sanción impuesta.

3.- A título de restablecimiento del derecho se DECLARA que la sociedad COEXFER LTDA está obligada a pagar la suma de \$46.055.330, por la sanción que le impusieron las resoluciones parcialmente anuladas>>.

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2009, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2008, en la que registró un total de ingresos brutos de \$8.032.817.000¹.

¹ Fl. 8 c.a.

El 10 de mayo de 2012, la Administración expidió el Auto de Apertura 322402012002313², mediante el cual inició investigación al contribuyente por el programa <<INCUMPLIMIENTO OBLIGACIÓN DE INFORMAR>>.

El 26 de septiembre de 2012, la entidad demandada formuló el Pliego de Cargos 322402012000551³, en el que propuso la imposición de la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, por la suma de \$230.277.000. Dicho acto fue respondido por la demandante el 26 de octubre de 2012 y se allegó la información exógena del año gravable 2009⁴.

El 7 de mayo de 2013, la DIAN profirió la Resolución Sanción 322412013000357⁵, en la que impuso una sanción por no enviar la información en medio magnético, en cuantía de \$230.277.000, correspondiente al 5% por la información no suministrada. Contra ese acto el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración⁶, el cual fue decidido en la Resolución 900.115 del 7 de mayo de 2014, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁷.

DEMANDA

COEXFER LTDA., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó que se anulen las resoluciones por medio de las cuales la DIAN le impuso sanción por no enviar información, correspondiente al año gravable 2009. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que la actora cumplió con el deber formal de presentar la información y que no está obligada a realizar pago alguno por

² Fl. 1 del c.a.

³ Fls. 37 a 42 del c.a.

⁴ Fls. 52 a 63 del c.a.

⁵ Fls. 95 a 98 del c.a.

⁶ Fls. 103 a 120 del c.a.

⁷ Fls. 136 a 143 del c.a.

concepto de la sanción impuesta. Además, solicitó que se condenara en costas a la demandada.

Como pretensión subsidiaria, pidió que *<<se tengan en cuenta los principios de favorabilidad, proporcionalidad y espíritu de justicia, consagrados en los artículos 651 y 683 del Estatuto Tributario, para el cálculo de la sanción impuesta; 193 y 197 de la Ley 1607 de 2012; la Circular 0131 del 4 de noviembre de 2005; la Resolución 11774 del 7 de diciembre de 2005; Memorando No. 5800001-002 del 17 de febrero de 2006, todas proferida por la DIAN; y el Concepto 000543 del 4 de enero de 2002>>*.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6º, 29 y 95-9 de la Constitución Política;
- Artículos 651, 681, 683, 730 y 744 del Estatuto Tributario;
- Artículos 193 y 197 de la Ley 1607 de 2012;
- Artículo 176 del Código General del Proceso;
- Circular DIAN 0131 del 4 de noviembre de 2005;
- Resolución DIAN 11774 del 7 de diciembre de 2005;
- Memorando DIAN 5800001-002 del 17 de febrero de 2006 y,
- Concepto DIAN 00543 del 4 de enero de 2002.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Manifestó que los actos administrativos demandados violaron los derechos al debido proceso y a la defensa, porque no se sustentaron en la normativa aplicable ni valoraron las pruebas allegadas al proceso, que evidencian que la sociedad subsanó la omisión al presentar la información con anterioridad a

la notificación de la resolución sanción, por consiguiente, como esa información no fue valorada, los actos transgredieron los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima.

Planteó que si la información presentada presentaba algún error, la entidad demandada debía enviarle un oficio persuasivo para que la corrigiera.

Señaló que los funcionarios, al determinar las bases de imposición de la sanción, no sólo debieron observar los valores registrados en las declaraciones tributarias, sino que también debieron analizar la información presentada de forma extemporánea.

Argumentó que la jurisprudencia ha dicho que la sanción por no informar está condicionada a que la información extemporánea o con errores genere un daño a la Administración y que la sanción debe ser proporcional al daño. Indicó que en el caso, la Administración no demostró el daño causado, no identificó a los contribuyentes que no pudieron ser investigados por la omisión del contribuyente, ni señaló los elementos de hecho o de derecho en que se fundó la sanción, lo que, a su juicio, constituye una falta de motivación.

Citó apartes jurisprudenciales del Consejo de Estado y dijo que la sanción por no informar se debe graduar entre el 5% y el 1% según la actitud de colaboración del contribuyente. Agregó que la DIAN debió pronunciarse sobre la proporcionalidad de la sanción, bajo la observancia de la normativa aplicable, las pruebas allegadas al proceso y lo señalado por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998.

Explicó que los contribuyentes que actúan con fundamento en los conceptos de la Administración, que son obligatorios para los funcionarios, tienen derecho a que ésta no objete sus actuaciones, lo que fue desconocido por la DIAN, al no dar aplicación al Concepto 000543 de 2002, referido a la base que deben tenerse en cuenta para calcular la sanción.

Afirmó que la entrega extemporánea de la información no causó ningún daño, porque la información requerida estaba plasmada en la declaración del impuesto sobre la renta y en las de retenciones que, a su vez, sirvieron de base para imponer la sanción. Agregó que, además, la DIAN cuenta con el sistema Muisca, en el que puede acceder a la información requerida al momento de imponer la sanción.

Anotó que, al momento de proferir el pliego de cargos, no se conocía la base para determinar la sanción, por lo que se debía aplicar el 0.5% de los ingresos netos, como lo ordena el artículo 651 del Estatuto Tributario. Que, por tanto, la sanción impuesta en el 5% es excesiva y no fue objeto de graduación, lo que viola los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad.

Destacó que la determinación de la base de la sanción, su proporcionalidad y la identificación del daño, son relevantes para que la sociedad ejerza su derecho a la defensa.

Expuso que el daño causado con la omisión del contribuyente debe tener la entidad suficiente para obstaculizar la labor fiscalizadora de la Administración o afectar los intereses de terceros, lo que no ocurre en el caso concreto, en el que no reposa prueba alguna de que se hayan cercenado las facultades de fiscalización de la DIAN.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Propuso las excepciones de indebida identificación de los actos administrativos demandados y de falta de legitimación en la causa por activa, porque, en el primer caso, la demanda señaló como acto demandado la Resolución Sanción 322402013000357 del 7 de mayo de 2012, siendo que el acto mediante el cual se sancionó a la sociedad actora es la Resolución 322412013000357 del 7 de mayo de 2013 y, en el segundo, el poder conferido al apoderado se refiere a un acto administrativo inexistente.

Afirmó que está demostrado en el proceso que la actora incumplió el deber de presentar la información exógena, porque la entregó con ocasión de la respuesta al pliego de cargos.

Indicó que, por el monto de los ingresos registrados en la declaración de renta del año gravable 2008, la sociedad estaba obligada a presentar la información del año gravable 2009, hasta el 5 de marzo de 2010 y no lo hizo.

Expuso que la base de imposición de la sanción corresponde a la suma de los valores que debían ser informados por el contribuyente que, al ser tomada de la declaración de renta del año 2009, cumple con los supuestos previstos en el literal a) del artículo 651 del Estatuto tributario.

Dijo que la DIAN formuló el pliego de cargos oportunamente y que si bien con la respuesta del contribuyente entregó la información, esta fue extemporánea y se configuró la infracción.

Citó la doctrina de la DIAN y dijo que, para acceder al beneficio de la sanción reducida, se debe presentar un memorial de aceptación de la sanción reducida, la acreditación de que la omisión fue subsanada y el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida, por lo que el contribuyente no puede *<<en sede judicial reclamar un beneficio del que no hizo uso en su oportunidad>>*.

Alegó que la Administración valoró la información presentada por el contribuyente, pues de la misma advirtió la existencia de errores, sin que se requiera enviar un oficio a la sociedad para que sean corregidos, porque la sanción se impuso por no haber entregado la información.

Aseguró que el daño causado por la omisión del contribuyente está previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, al señalar que consiste en la afectación a la gestión de la entidad para *<<efectuar estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos>>*, como desarrollo de sus facultades de fiscalización.

Anotó que la imposición de la sanción en el tope fijado por la norma, ocurrió porque *<<no media criterio de graduación que permita acceder a la fijación de un tope menor al que dispone la regla tributaria>>*, por lo que la sanción es proporcional al daño infligido al Estado. Añadió que a la demandante le incumbe probar los supuestos de hecho y de derecho alegados.

Señaló que el contribuyente fue renuente en presentar la totalidad de la información sin errores, lo que le impide acceder a la proporcionalidad y gradualidad en la aplicación de la sanción. Indicó que el incumplimiento de las obligaciones tributarias involucra la inaplicación del principio de buena fe en sus actuaciones.

TRÁMITES JUDICIALES PREVIOS

En la audiencia inicial del 23 de octubre de 2015⁸, el Tribunal declaró que no prosperan las excepciones planteadas en la contestación de la demanda, porque la actora subsanó la indebida identificación de la resolución sanción, cuya copia obraba en el proceso.

El Tribunal precisó que si bien en el poder se identificó de forma errada el número y la fecha de la resolución sanción, el acto que resolvió el recurso de reconsideración estaba individualizado correctamente y que, en dicho acto, se indicó el número y la fecha correcta del acto sancionatorio, por lo que al revisar integralmente la demanda, se advierte la voluntad del poderdante respecto de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, anuló parcialmente los actos administrativos demandados.

⁸ Folios 113 a 123 del c.p.

Precisó que, por los ingresos brutos registrados en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, la sociedad demandante debía presentar la información exógena del año gravable 2009.

Sostuvo que en el pliego de cargos se propuso la sanción por no informar en la suma de \$230.277.000 y, no obstante que el contribuyente en la respuesta a ese acto presentó la información exigida, la DIAN mantuvo la sanción por la suma anotada, confirmada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Transcribió apartes de este último acto y aseguró que la Administración, al valorar la información aportada extemporáneamente, detectó errores y constató que estaba incompleta.

Afirmó que la entidad demandada no estaba obligada a enviar un oficio para que la actora corrigiera la información, porque en ese momento ya había expedido el pliego de cargos, aunque lo propio era que el contribuyente remitiera toda la información sin errores.

Hizo alusión al texto de los actos administrativos demandados, para señalar que la entidad demandada explicó las razones de la imposición de la sanción.

Respecto de la graduación de la sanción, consideró que, como la actora entregó la información de forma extemporánea con la respuesta al pliego de cargos, tuvo la voluntad de cumplir el mandato establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario, por lo que atendiendo los criterios de proporcionalidad y gradualidad aplicables, ajustó la sanción en el 1% de las sumas sobre las que no se suministró la información oportunamente, para una sanción de \$46.055.330.

RECURSOS DE APELACIÓN

Las partes apelaron la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

La **parte demandada** destacó que los actos administrativos demandados se fundaron en la normativa y en la jurisprudencia aplicable y que la decisión del Tribunal, de reducir la tarifa de la sanción, no se adecuó a la conducta omisiva del contribuyente, respecto de la entrega oportuna de la información sin errores, por el daño que ello representa en el recaudo.

Precisó que la actora entregó la información con errores y 30 meses después del momento exigido por la norma, lo que denota una falta de colaboración.

El demandante, por su parte, reiteró los argumentos de la demanda, que se concretan en:

Que los actos administrativos demandados violaron los derechos y principios invocados, porque no tuvieron en cuenta la normativa y la doctrina aplicable ni las pruebas allegadas al proceso, que evidencian que la sociedad subsanó la omisión con anterioridad a la notificación de la resolución sanción.

Se opuso a que la sanción se determinara con fundamento en los valores registrados en las declaraciones privadas, sin observar la información suministrada, y que si esa información presentaba errores, la DIAN debió enviarle un oficio persuasivo para que los corrigiera.

Afirmó que no se demostró y que tampoco existe un daño causado al Estado, porque la información pedida estaba plasmada en las declaraciones privadas presentadas y en los sistemas de la DIAN.

Finalmente, reiteró la pretensión subsidiaria de la demanda, en tanto la sanción debe ser proporcional al daño producido, y que la Administración debió graduar la impuesta entre el 5% y el 1%, según la actitud de colaboración del contribuyente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante se remitió a los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La demandada, por su parte, insistió en los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa del proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala provee sobre la legalidad de los actos administrativos demandados que le impusieron a la sociedad demandante la sanción por no enviar la información correspondiente al año gravable 2009.

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

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

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

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

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

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

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

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es

subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente>>. (Se subraya)

Para el caso de la obligación de remitir información en medios magnéticos, el artículo 631 del Estatuto Tributario⁹ facultó al Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales para solicitar a determinadas personas, tanto naturales como jurídicas, y demás entidades, las informaciones que le permitan a la Administración adelantar el debido control de los tributos, mediante estudios y cruces de información, sin perjuicio de las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 684 *ejusdem*¹⁰.

En el mismo sentido, el artículo 23 de Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 631-2 del Estatuto Tributario, señaló que el Director General de la DIAN, mediante resolución, determinará los valores, datos, plazos y

⁹<<Art. 631. Para estudios y cruces de información. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la administración de impuestos, el director general de impuestos nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos (...)>> (Se subraya).

¹⁰<<Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación: La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá: a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario. b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados. c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios. d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados. e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad. f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación>>.

obligados a suministrar la información exigida, entre otros, por el artículo 631 del Estatuto Tributario.

Tal facultad se concretó en la expedición de la Resolución 7935 del 28 de julio de 2009¹¹, mediante la cual se establecieron los obligados al suministro de la información relacionada en los literales a), b), c), d), e), f), h), i), y k) del artículo 631 antes mencionado.

El literal a) del artículo 1º de la citada resolución señaló que dentro de los obligados a presentar información por el año 2009, estaban las personas que debían *<<presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2008, sean superiores a mil cien millones de pesos (\$1.100.000.000)>>*. (Se subraya).

Así mismo, el literal a) del artículo 2º de la citada Resolución 7935 de 2009, señaló que las personas naturales que durante el año gravable 2008 reportaron ingresos superiores a los indicados en el párrafo anterior, estaban obligadas a suministrar la información de que tratan los *<<...literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario>>*. La información señalada, es la siguiente:

<<b. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.

c. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la

¹¹*<<Por la cual se establece para el año gravable 2009, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998 a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega>>*.

fuerza, 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 diecinueve millones cien mil pesos (\$19.100.000); con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

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

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

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

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

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

Finalmente, el artículo 18 de la Resolución 7935 de 2009 señaló los plazos para el cumplimiento del deber formal de suministrar información en medios magnéticos, según el número de identificación tributaria del obligado, así:

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

56 a 60
2010 (...)>>.

05 de mayo de

Obligación de suministrar información

La Sala observa que el demandante, en la declaración de renta del año gravable 2008¹², registró un total de ingresos brutos de \$8.032.817.000, monto que al superar el tope fijado en la Resolución 7935 de 2009, lo obligaba a suministrar la información correspondiente al año gravable 2009, a que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario.

De conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la mencionada resolución, el plazo para que el demandante entregara la información venció el 5 de mayo de 2010, teniendo en cuenta que el NIT termina en 58¹³; no obstante, no cumplió con ese deber legal.

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

¹²Folio 8 del c.a.

¹³ Folio 2 del c.a.

Caso concreto

La DIAN aplicó el 5% del valor de la información no suministrada, por la suma de \$230.277.000, para lo cual tomó como base la cifra de \$4.605.533.000, que corresponde a los valores registrados en las declaraciones de renta, ventas y retenciones del año gravable 2009.

La Administración, en el recurso de apelación, manifestó que la información entregada con ocasión de la respuesta al pliego de cargos contenía errores, por tanto, no procedía la graduación al 1% hecha por el Tribunal, pues no se adecúa a la conducta omisiva del contribuyente y al daño que ello representa en el recaudo.

El demandante, por su parte, afirmó que, no se demostró en el expediente el daño ocasionado a la Administración, rechazó que la base de imposición tomara los valores de las declaraciones tributarias señaladas y que se debía observar la actitud de colaboración del contribuyente para graduar la sanción.

Base de imposición

En el pliego de cargos, la Administración propuso imponer la sanción por no suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, para lo cual tomó como base los siguientes conceptos:

FORMATO Nº	NOMBRE DEL FORMATO	VALOR
1001	Información de pagos o abonos en cuentas	\$1.529.973.000
1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	\$44.153.000
1003	Información de retenciones en la fuente que le	\$102.293.000

FORMATO Nº	NOMBRE DEL FORMATO	VALOR
	practicaron	
1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	\$0
1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable	\$229.010.000
1006	Información del impuesto sobre las ventas generado	\$294.370.000
1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$1.906.140.000
1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2009	\$70.152.000
1008, 1011 y 2012	Información de: los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2009, de las declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes	\$371.751.000
TOTAL SUMAS DEJADAS DE INFORMAR		\$4.605.533.000
PORCENTAJE DE LA SANCIÓN		5%
TOTAL SANCIÓN		\$230.277.000

La información referida fue determinada durante la investigación administrativa, mediante la información de las declaraciones de renta¹⁴, ventas¹⁵ y retenciones¹⁶ del año gravable 2009, datos que no fueron cuestionados por el demandante.

Al respecto, contrario a lo sostenido por la actora, la Administración, para determinar la sanción, sí podía tomar las cifras consignadas en las declaraciones tributarias señaladas, que se refieren a los conceptos señalados en los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del E.T.

Igualmente, en atención a la naturaleza de la información requerida que, como se dijo, corresponde a la señalada en los citados literales del artículo 631 del Estatuto Tributario, la Sala ha establecido que se trata de información cuantificable, por lo que la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario se debe imponer hasta en el 5% <<...de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida>>. Al respecto, la Sala señaló¹⁷:

¹⁴ Folio 9 del c.a.

¹⁵ Folios 22 a 27 del c.a.

¹⁶ Folios 10 a 21 del c.a.

¹⁷ Sentencia del 9 de octubre de 2014, Exp. 20446, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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

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

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

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

7.6.- Dada la naturaleza de la información solicitada y la posibilidad de cuantificarla, no es posible imponerle al contribuyente la sanción por no suministrar información sobre la base de sus ingresos netos o su patrimonio bruto, como se solicita en la demanda y en el recurso de apelación, pues dicho supuesto no fue previsto por el legislador. Por tal razón, tal como lo hizo la Administración Tributaria, era menester cuantificar la base sobre la que debería imponerse la

sanción en atención a la información suministrada por el contribuyente en las respectivas declaraciones de IVA y renta>>. (Se subraya).

Por lo tanto, la Administración podía establecer el valor de la información exigida con base en los valores reportados en las declaraciones tributarias del obligado, que en los términos del artículo 746 del Estatuto Tributario¹⁸, gozan de presunción de veracidad. Por ende, estaba facultada para imponer la sanción en un porcentaje de hasta el 5% de su valor.

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

Gradualidad de la sanción

En lo referente a la graduación de la sanción, en el expediente está demostrado que, con ocasión del pliego de cargos, el contribuyente suministró la siguiente información, por medio electrónico:

Fecha de entrega	Formulario	Folio del c.a.
	1001	64 y 65
	1002	66 y 67
	1003	68 y 69
	1005	70 y 71
	1006	72 y 73

¹⁸ <<Art. 746 Presunción de veracidad.- Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija>>.

26/10/2012	1007	74 y 75
	1008	76 y 77
	1009	78 y 79
	1010	80 y 81
	1011	82 y 83
	1012	84 y 85

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

Ese margen de graduación le impone al funcionario el deber de aplicar la sanción en un porcentaje que se informe en los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, para lo cual es preciso observar, entre otros aspectos, la actitud de colaboración del contribuyente y el correlativo daño causado al fisco, tema que fue abordado por la Sala, así¹⁹:

<<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,

¹⁹ Sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp. 19454, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, la entrega tardía impacta la oportunidad, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo no alcanza a obstruir con carácter definitorio el ejercicio de la fiscalización pero sí, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega.

Esa medición de tiempos en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente [8] para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquéllos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.

Allegar la información dentro del término de respuesta al pliego de cargos es una extemporaneidad 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 párrafo 3° del artículo 3° de la Resolución N° 11774 del 7 de diciembre de 2005, según se lee>>. (Se subraya).

Por lo anterior, sobre el valor de la información correspondiente a los formatos entregados el 26 de octubre de 2012, con ocasión del pliego de cargos, procede la graduación al 1% hecha por el Tribunal, pues tal circunstancia denota una actitud de colaboración del contribuyente.

No obstante, si bien la entrega extemporánea de la información con ocasión de la respuesta al acto administrativo referido, evidencia una conducta tendiente a subsanar la omisión y que incide en la graduación de la sanción, ello no significa que la sanción no deba ser impuesta, pues el supuesto sancionable previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario se cumplió, lo cual acarrea su consecuente efecto jurídico.

De otro lado, frente al argumento relacionado con la entrega de información errada invocada por las partes en el recurso de apelación, es preciso señalar que el supuesto de hecho que condujo a la expedición de los actos administrativos demandados es la omisión en el envío de la información dentro del plazo establecido para ello, respecto del cual procede la sanción reducida, que claramente difiere del envío de información con errores.

En efecto, para la Sala, si bien la omisión en el suministro de información y la entrega de información errada tienen su origen en el trámite administrativo dispuesto para la sanción por no enviar información, se trata de hechos diferentes.

Esto, porque siendo el fundamento del pliego de cargos la omisión en la entrega de la información, no puede, la Administración, posteriormente, aducir que en la información presentada se configura un hecho sancionable distinto, como lo es el envío de información con errores, pues ello equivaldría a impedirle ejercer su derecho a la defensa, ante nuevos cuestionamientos y, por lo mismo, al contribuyente tampoco le es dado exigir los formalismos propios para el supuesto relacionado con la información errada, como podría ser el oficio persuasivo a que se refiere en la demanda.

Daño causado por la extemporaneidad

En cuanto a la demostración del daño infligido a la Administración por la omisión en el envío de la información oportunamente, la Sala advierte que la conducta del demandante le impidió a la Administración practicar los estudios y cruces de información necesarios para el ejercicio del control de los tributos a su cargo.

Al respecto, es preciso señalar que los cruces de información referidos constituyen un medio de la mayor importancia en el control de la evasión fiscal, por lo que el reporte oportuno de información es determinante para el ejercicio eficaz de las facultades de fiscalización tributaria; por lo mismo, la omisión en el envío oportuno de información merma las atribuciones constitucionales y legales de la Administración, tendientes a asegurar la determinación y el recaudo de los tributos, que cuentan con unos términos o plazos para su ejercicio. Y es ahí donde radica el daño causado al fisco, con la omisión o entrega extemporánea de la información.

Por lo anterior, la Sala confirmará el fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que anuló parcialmente los actos administrativos demandados en el sentido de graduar la sanción impuesta en el 1% del valor de la información.

Finalmente, en relación con la condena en costas solicitada en la demanda, se advierte que el artículo 188 CPACA dispone:

<<Art. 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil>>.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que *«las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes»*.

El artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

<<1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción>>. (Se subraya)

En este caso, se advierte que la demandante pidió en la demanda de manera principal la nulidad de los actos y el consecuente restablecimiento del derecho, pero de manera subsidiaria solicitó que, para efectos del cálculo de la sanción por no informar, <<se tengan en cuenta los principios de favorabilidad, proporcionalidad y espíritu de justicia>>, es decir, que para el caso concreto, de acuerdo con el análisis antes realizado, prosperó la pretensión subsidiaria, en cuanto se graduó la sanción controvertida, por lo que corresponde, en principio, al evento descrito en el artículo 365 numeral 1 del Código General del Proceso.

Sin embargo, la Sala ha precisado que esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que <<Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación^{.20}>>.

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas a cargo del demandante. Por tanto, se negará la condena en costas y, en tal sentido, se adicionará el fallo apelado.

²⁰ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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. **ADICIÓNASE** la sentencia apelada con el numeral 4, el cual quedará así:

<<4. **NIÉGASE** la condena en costas solicitada por la parte demandante>>.

2. **CONFÍRMASE** en lo demás, la sentencia del 18 de febrero de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ