



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C. veintidós (22) de septiembre de dos mil dieciséis (2016),

Radicación: 130012331000201100721 01
No. Interno: 20931
Demandante: Transcaribe S.A.
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Sanción por no enviar información

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 31 de octubre de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que decidió:

PRIMERO: DECLARAR la NULIDAD de la Resolución Sanción No. 062412010000191 del 21 de mayo de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, de Cartagena, en contra de la entidad TRANSCARIBE SA, identificada con el NIT: 806.014.488-5, por la anualidad fiscal del 2006, y la Resolución No. 900096 de fecha 1 de junio de 2011, confirmatorio de la Resolución Sanción No. 062412010000191 de fecha 21 de mayo de 2010, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, al haberse proferido bajo falsa motivación.

SEGUNDO: ORDENAR a título de Restablecimiento del Derecho, la nulidad de la investigación adelantada por la U.A.E. DIAN contra TRANSCARIBE S.A., y el ARCHIVO definitivo del expediente No. 11-2006-2009-2014, contentivo del proceso administrativo de la investigación por no suministrar información en medios magnéticos, adelantado por la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cartagena.

TERCERO: Sin condena en costas.

CUARTO: Ejecutoriada esta providencia, ARCHIVAR el expediente.

QUINTO: SIN COSTAS, ATENDIENDO A LA CONDUCTA DE LAS PARTES¹.

1. Antecedentes administrativos

- Mediante Pliego de Cargos 062382009000437 del 26 de octubre de 2009, la DIAN propuso sancionar a la demandante por no presentar la información exógena del año gravable 2006. La sanción consistió en multa de \$296.640.000.
- El 14 de noviembre de 2009, la sociedad actora respondió el pliego de cargos.
- Por Resolución 062412010000191 del 21 de mayo de 2010, la DIAN sancionó a la sociedad actora por no enviar la información exógena

¹ Folios 202 (vuelto) y 203.

del año gravable 2006. La multa fue la propuesta en el pliego de cargos.

- Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora, mediante Resolución 900096 del 1° de junio de 2011, la DIAN confirmó la sanción por no presentar información exógena del año 2006.

2. Antecedentes procesales

2.1. La demanda

La sociedad actora formuló las siguientes pretensiones:

1. Que, SE ANULE el Acto Administrativo contenido en la RESOLUCIÓN SANCIÓN No. 062412010000191 de fecha 21 de mayo de 2010, proferido por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, de Cartagena, en contra de la Entidad TRANSCARIBE S.A., identificada con el NIT: 806.014.488 - 5, por la anualidad fiscal de 2006.
2. Que, SE ANULE el Acto Administrativo contenido en la RESOLUCIÓN No. 900096 de fecha 1 de junio de 2011, CONFIRMATORIO de la RESOLUCIÓN SANCIÓN No. 062412010000191 de fecha 21 de mayo de 2010, proferido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.
3. Que, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se reconozcan los efectos del SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO, en relación con la RESOLUCIÓN No. 900096 de fecha 1 de junio de 2011, CONFIRMATORIO de la RESOLUCIÓN SANCIÓN No. 062412010000191 de fecha 21 de mayo de 2010, a favor de mi Mandante, Contribuyente TRANSCARIBE S.A., identificado con el NIT: 806.014.488 - 5 y, por la anualidad fiscal de 2006, por no haberse notificado, en debida forma, dentro del término legal para ello.
4. Que, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO se ordene el ARCHIVO DEFINITIVO del Expediente No. II - 2006 - 2009 - 2104, contentivo del proceso administrativo de la investigación por no suministrar información en medios magnéticos, adelantado por la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de

Cartagena, contra mi Mandante, Contribuyente TRANSCARIBE S.A., identificado con el NIT: 806.014.488 - 5 y, por la anualidad fiscal de 2006².

2.1.1. Normas violadas

La parte demandante invocó como violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 228 de la Constitución Política.
- Artículos 53, 656, 683, 730 y 734 del Estatuto Tributario.

2.1.2. Concepto de la violación

2.1.2.1. De la falsa motivación de los actos cuestionados

La parte actora adujo que los actos cuestionados están falsamente motivados, puesto que no es cierto que estuviera obligada a presentar información exógena por el año gravable 2006. Que, en efecto, durante el año gravable 2005 no obtuvo ingresos superiores a \$1.500.000.000, tal y como lo exige el literal a) del artículo 1° de la Resolución 12807 de 2006³.

Explicó que la DIAN desconoció el artículo 53 del ET, toda vez que determinó que constituyen ingresos las transferencias recibidas para el financiamiento del sistema de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros en el distrito de Cartagena.

² Folio 2.

³ Sujetos obligados a presentar información por el año gravable 2006.

a) Las personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio cuando sus ingresos brutos del año gravable 2005 sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$ 1.500.000.000).

[...]

Dijo que los actos cuestionados desconocieron las pruebas que demuestran que la sociedad actora recibe recursos de la Nación y del distrito de Cartagena para financiar el aludido sistema de transporte público de pasajeros. Que, por ejemplo, fueron omitidos el certificado de existencia y representación de la sociedad actora, la declaración privada de renta del año 2005 y el Manual Financiero de la Contaduría General de la Nación.

Manifestó que si bien la declaración de renta del año 2005 fue corregida para aumentar los ingresos brutos a \$28.594.234.000, lo cierto es que esa corrección fue inducida por el error de la DIAN de tomar como ingresos las mencionadas transferencias.

2.1.2.2. De la presunta ausencia de graduación de la sanción impuesta en los actos cuestionados

La parte demandante alegó que los actos cuestionados no dan cuenta de la graduación de la sanción impuesta por no reportar información y desconocen que la conducta objeto de reproche no causó daño. Que la DIAN impuso la sanción máxima prevista en el artículo 651 del ET, pero sin dar cuenta de la respectiva graduación.

Que el Consejo de Estado⁴ ha reiterado que para imponer la sanción por no reportar información es necesario realizar un ejercicio de graduación.

2.1.2.3. De la supuesta indebida notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo positivo

⁴ La demandante citó las sentencias del 23 de abril de 1999 (expediente 9327) y del 7 de diciembre de 2006 (expediente 15986).

Transcaribe S.A. informó que interpuso el recurso de reconsideración el 15 de julio de 2010 y, por tanto, de conformidad con el artículo 732 del ET, la DIAN debía notificar la respectiva decisión a más tardar el 15 de julio de 2011.

Explicó que, según el artículo 565 del ET, el acto que resuelve el recurso de reconsideración debe notificarse personalmente, previa citación al interesado. Que, en caso de no lograrse la comparecencia, deberá procederse a la notificación por edicto.

Que, sin embargo, la DIAN omitió la citación para notificación personal y la notificación por edicto del acto que resolvió el recurso de reconsideración, esto es, la Resolución 900096 del 1° de junio de 2011.

Que, de hecho, en el expediente reposa un correo electrónico de un funcionario de la DIAN, que reconoce la omisión de notificar personalmente la Resolución 900096 de 2011.

Que esas circunstancias derivan en la ausencia de notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración y en la configuración del silencio administrativo positivo.

2.2. Contestación de la demanda

El apoderado de la **DIAN** contestó la demanda en los siguientes términos:

2.2.1. De la supuesta falsa motivación

Precisó que para el año 2005 la sociedad actora sí reportó ingresos brutos superiores a \$1.500.000.000, tal y como se evidencia en la declaración de corrección 2383001426507 del 20 de octubre de 2008, que informó que esos ingresos ascendieron a \$28.594.234.000.

Dijo que no es posible tomar los ingresos brutos reportados en la primera declaración de renta del año gravable 2005 (\$1.358.691.000), puesto que fue sustituida por dicha declaración de corrección. Que las declaraciones de corrección son realizadas de manera voluntaria y, para todos los efectos legales, sustituyen la declaración anterior y tienen presunción de veracidad.

Adujo que, en sentencia del 12 de julio de 2012⁵, el Consejo de Estado advirtió que las declaraciones presentadas por los administrados tienen presunción de veracidad.

Manifestó que la sociedad actora sí estaba obligada a reportar información exógena del año 2006, de conformidad con la citada declaración de corrección y el literal a) del artículo 1° de la Resolución 12807 de 2006.

Alegó que no es procedente discutir si las transferencias recibidas de la Nación y el distrito de Cartagena constituyen ingresos fiscales para el año 2005, puesto que los actos cuestionados no se refieren a la determinación oficial del impuesto de renta de ese año. Que lo cierto es que la actora debía reportar información exógena, por cuanto en la declaración de corrección del 20 de octubre de 2008 reportó ingresos brutos superiores a \$1.500.000.000.

⁵ Expediente 12638.

Dijo que las pruebas que la sociedad actora aportó en el trámite administrativo eran innecesarias, pues, en todo caso, la sanción cuestionada debía sustentarse en el reporte de ingresos brutos de la declaración de corrección del 20 de octubre de 2008.

Aseguró que las transferencias que la sociedad actora recibió durante el año 2005 sí constituyen ingresos fiscales susceptibles de ser declarados, puesto que derivan en el incremento del patrimonio, tal y como lo prevé el artículo 26 del ET. Que, al respecto, en concepto 115863 del 27 de noviembre de 2010, la DIAN estableció que debe declararse cualquier ingreso susceptible de capitalización y no exceptuado por la ley.

Explicó que no se desconoció el artículo 53 del ET, por cuanto el ingreso por transferencias bien podía ser restado de la base gravable del impuesto de renta, como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

2.2.2. Sobre la presunta indebida notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración

La DIAN adujo que no vulneró el debido proceso en el trámite de notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración, toda vez que fue realizada según lo dispuesto en el artículo 569 del ET. Que, en efecto, el 11 de julio de 2011, la sociedad actora fue notificada personalmente por un funcionario de la DIAN, que puso en conocimiento la decisión respectiva y entregó la respectiva copia.

Dijo que no se configuró el silencio administrativo positivo, puesto que la notificación personal se realizó el 11 de julio de 2011 y el término vencía el día 15 del mismo mes y año.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Bolívar, mediante sentencia del 31 de octubre de 2013, declaró la nulidad de los actos cuestionados. Enseguida se resumen los argumentos que sustentaron esa decisión:

El a quo estableció que, el 4 de abril de 2006, la sociedad actora presentó la declaración de renta del año 2005 y la corrigió en tres oportunidades, de conformidad con la facultad prevista en los artículos 588 a 590 del ET. Que, en la última de las declaraciones de corrección (presentada el 20 de octubre de 2008), la sociedad actora reportó ingresos brutos por \$28.594.234.000.

Explicó que no es procedente establecer la realidad de esos ingresos brutos, toda vez que *«solo la administración se encuentra facultada para revisar dicha información declarada, y en tal virtud modificarla cuando sea el caso»*⁶. Que, por consiguiente, no se deben estudiar los argumentos referidos al efecto fiscal de las transferencias que la sociedad actora recibió de la Nación y el distrito de Cartagena.

Indicó que la DIAN pasó por alto que la obligación de presentar información no era exigible, por cuanto, para el momento de presentación de la declaración de corrección del 20 de octubre de 2008, había fenecido el término para presentar dicha información (20 de abril de 2007). Es decir, que la sociedad actora no podía ser sancionada, pues, para el 20 de abril de 2007, no estaba obligada a enviar la información exógena del año 2006.

2.4. El recurso de apelación

⁶ Folio 201.

La DIAN señaló que la sanción sí era procedente, toda vez que la obligación de presentar información exógena no depende de las declaraciones de corrección presentadas por la parte actora, sino del hecho de que obtuvo en el año 2005 ingresos brutos superiores a \$1.500.000.000. Que «*si se aceptara el argumento del a quo, esta medida podría ser utilizada para incumplir el deber de informar con el solo hecho de corregir la declaración de renta con posterioridad a las fechas estipuladas para presentar la información*»⁷.

Que, de hecho, el tribunal dijo que, antes de la presentación de la última declaración de corrección, la DIAN había advertido a la sociedad actora que los ingresos brutos fueron superiores a \$1.500.000.000. Que, siendo así, es claro que la obligación de enviar información se configuró mucho antes del fenecimiento del término para enviarla.

2.5. Alegatos de conclusión

2.5.1. De la parte actora

Transcaribe S.A. hizo un recuento detallado del trámite procesal, reiteró lo expuesto en la demanda y agregó que la corrección de la declaración de renta del año 2005 no fue voluntaria, sino que obedeció a la «*la presión ejercida por la DIAN*»⁸. Que, por consiguiente, los ingresos reportados en esa corrección no pueden sustentar la sanción cuestionada.

2.5.2. De la parte demandada

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la respuesta a la demanda y agregó que la sanción fue estimada en el máximo legalmente previsto

⁷ Folio 209.

⁸ Folio 265.

porque, pese a los requerimientos, la sociedad actora no corrigió la omisión de enviar información exógena del año 2006.

También dijo que la ausencia de información exógena causa un daño grave, toda vez que impide el normal desarrollo de la actividad de fiscalización.

2.6. Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 31 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que accedió a las pretensiones de la demanda.

1. Planteamiento de los problemas jurídicos

En la demanda, Transcribe S.A. alegó que los actos cuestionados son nulos porque: **(i)** incurrieron en falsa motivación, por no ser cierto que estuviera obligada a reportar información exógena por el año 2006, en tanto durante el año 2005 no obtuvo ingresos brutos superiores a \$1.500.000.000; **(ii)** desconocieron el debido proceso, por no ser notificado en debida forma el acto que resolvió el recurso de reconsideración y configurarse el silencio administrativo positivo, y **(iii)** no dieron cuenta de la razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta.

El a quo consideró que la sanción por no reportar información exógena no podía sustentarse en la declaración de corrección del 20 de octubre de 2008, puesto que esa declaración no había sido presentada antes del vencimiento

del término para reportar la aludida información. En consecuencia, anuló los actos cuestionados.

En el recurso de apelación, la DIAN alegó que la sanción impuesta a la sociedad actora no estaba condicionada a la presentación de declaración de corrección, puesto que la obligación de reportar información exógena «*nace desde el momento mismo en que sus ingresos son superiores a lo establecido en la norma y por lo tanto debe cumplir con el deber de informar en las fechas estipuladas para ello*»⁹.

En ese contexto, en primer lugar, a la Sala le corresponde decidir si la sociedad actora debía presentar información exógena por el año gravable 2006.

En caso de establecerse que la parte demandante debía presentar dicha información, la Sala deberá verificar si hubo vulneración del debido proceso en lo referido a la notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración o falta de motivación en cuanto a la razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta.

2. De si la sociedad actora estaba obligada a reportar información exógena por el año gravable 2006

En este aparte, la Sala estudiará los siguientes aspectos: **(i)** de la obligación de enviar información exógena por el año gravable 2006; **(ii)** de los hechos probados relevantes, y **(iii)** de la solución al primer problema jurídico.

2.1. De la obligación de reportar información exógena del año gravable 2006

⁹ Folio 209.

El artículo 631 ET., vigente para el año 2006, facultaba al Director de la DIAN a solicitar a las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes, la información reseñada en esa misma norma, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

Respecto del año gravable 2006, el artículo 1° [literal a)] de la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006¹⁰ previó que estaban obligados a presentar información exógena «*las personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio cuando sus ingresos brutos del año gravable 2005 sean superiores a mil quinientos millones de pesos (\$ 1.500.000.000)*».

Ha sido criterio de la Sala¹¹, que para determinar quiénes están obligados a presentar información en medios magnéticos se debe tener en cuenta los ingresos brutos poseídos en el último día del año inmediatamente anterior. Sobre el particular, en sentencia del 28 de noviembre de 2013, la Sala dijo:

Reiteradamente, la Sala ha afirmado que el párrafo 2º del artículo 631 del Estatuto Tributario, al determinar los obligados a presentar información en medios magnéticos, señaló que los ingresos brutos y el patrimonio bruto a tener en cuenta para tales efectos, no son los declarados, sino los **poseídos** en el último día del año inmediatamente anterior.

Adicionalmente, la Sala ha señalado que del contenido del artículo 631 del Estatuto Tributario se puede concluir que la ley no condiciona en parte alguna que los topes de patrimonio bruto fijados para que nazca la obligación de informar en medios magnéticos, tengan que figurar en una declaración tributaria y que además esta se entienda válidamente presentada (subraya la Sala).

¹⁰ Por la cual se establece para el año gravable 2006, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998 a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega.

¹¹ Ver sentencias del 30 de junio de 2000 (expediente 10147) y del 12 de diciembre de 2002 (expediente 13126).

En ese contexto, a partir de las pruebas allegadas al proceso deberá determinarse si existió la obligación de reportar información exógena.

2.2. De los hechos probados¹²

En el expediente se encuentra la siguiente información relevante para establecer la procedencia de la sanción por enviar información:

- (i)** Declaración privada del impuesto de renta del año 2005, presentada por Transcribe S.A. el 4 de abril de 2006, que dio cuenta de ingresos brutos por \$1.358.691.000¹³.
- (ii)** Primera declaración de corrección del 21 de septiembre de 2007, que modificó los ingresos brutos reportados para el año 2005, en el sentido de aumentarlos a \$28.549.234.000¹⁴.
- (iii)** Segunda declaración de corrección, presentada el 13 de noviembre de 2007 por la sociedad actora, que también reportó ingresos brutos por \$28.549.234.000¹⁵.
- (iv)** Tercera declaración de corrección del año gravable 2005, presentada el 20 de octubre de 2008, que reitera los ingresos brutos por \$28.549.234.000¹⁶.

¹² La Sala debe poner de presente que el expediente está mal foliado, pues la numeración se reinicia después del folio 81. Este aspecto es relevante para efecto de identificar las pruebas enumeradas en el capítulo de pruebas.

¹³ Folios 81 (vuelto) y 122 (vuelto) a 123 (vuelto).

¹⁴ Folios 80 (vuelto), 124 y 125.

¹⁵ Folios 80, 125 (vuelto) y 126.

¹⁶ Folios 79 (vuelto), 127 y 128.

- (v) Pliego de Cargos 062382009000437 del 26 de octubre de 2009, que propuso sanción a Transcaribe S.A. por no reportar información exógena del año 2006¹⁷. La sanción ascendió a \$296.640.000. Del anexo explicativo del pliego de cargos, conviene transcribir los siguientes apartes:

El contribuyente TRANSCARIBE S.A. con NIT: 806.014.488-5 registró en su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, (sticker 2383001426507 de fecha 2008-10-20) (Folios 25 al 27), un total de ingresos brutos recibidos en el renglón 48 de la mencionada declaración por valor de \$28.594.234.000, el cual es superior al valor del tope establecido por ese concepto en la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006, razón por la cual recae en el contribuyente la obligación de presentar dicha información.

Por lo anterior, el contribuyente TRANSCARIBE S.A. con NIT: 806.014.488-5, estaba obligado a presentar información en medios magnéticos o electrónicos por el año gravable 2006, en el plazo establecido para ello por el Gobierno Nacional, de acuerdo a los dos últimos dígitos del número de identificación tributaria del mismo.

Esta información debió ser presentada por el contribuyente a más tardar el día veinte (20) del mes de abril del año 2007, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 18 de la mencionada Resolución (Plazos para presentar la información), y, que para este caso, los dos últimos dígitos de su NIT corresponden al número 88 (Folio 21).

- (vi) Resolución Sanción 062412010000191 del 21 de mayo de 2010, que multó a la sociedad actora por no presentar la información exógena del año 2010¹⁸. En lo que interesa, ese acto señaló:

Que, mediante Auto de Apertura No. 06.238.2009.001416 de fecha 15.Jul.2009, se dio inicio a la investigación al contribuyente TRANSCARIBE S.A. con nit 806.014.488 dentro del programa II INCUMPLIMIENTO OBLIGACIÓN DE INFORMAR.

Que, la investigación se inicia a solicitud del Nivel Central toda vez que se detectó que el mencionado contribuyente no presentó la información exógena de que trata el artículo 631 del Estatuto Tributario y reglamentada por la

¹⁷ Folios 44 a 43.

¹⁸ Folios 50 a 57.

Resolución 12807 del 26 de octubre del 2006 correspondiente al año gravable 2006.

Por cuanto el contribuyente declaró ingresos brutos en el 2005 por \$28.594.234.000 (folio 26) cumple con los presupuestos para estar obligado a presentar la información exógena del año gravable 2006, así lo establece el artículo 1 de la resolución 12807 del 2006.

[...]

El Título I: Renta, Capítulo I: Ingresos del Estatuto Tributario Nacional en sus artículos 26 al 57-1 comprende lo relacionado con los ingresos, en esta misma sección se encuentran los Ingresos No Constitutivos de Renta ni Ganancia Ocasional que comprenden los artículos 36 al 57-1. El artículo 53 del Estatuto Tributario establece que las transferencias de la Nación Sí constituyen ingresos, con la connotación de No Constitutivos de Renta ni Ganancia Ocasional, lo que hace a TRANSCARIBE S.A. obligado a informar lo establecido en el artículo 631 del E.T y la Resolución 12807 del 2006:

[...]

Lo anterior indica que los ingresos declarados en el año 2005 por valor de \$28.594.234.000 lo hacen responsable de reportar a la DIAN la información exógena exigida en tal resolución.

[...]

Para la U.A.E. DIAN las transferencias de la Nación no constituyen ingresos cuando se 'reciben aportes de capital en dinero o en especie, con lo cual constituyen o aumentan su capital y en contraprestación entregan acciones' no siendo este el caso para Transcaribe S.A.

[...]

El artículo 651 del E.T. establece que "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:..." Así mismo, la Resolución número 11774 de 2005 que regula la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario establece, para este caso:

[...]

Por lo anterior y en cumplimiento del inciso primero del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario el cual establece que "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".

La base establecida por la división de Gestión de Fiscalización asciende a \$231.409.518.000 que multiplicado por el 5% da como resultado

\$11.570.476.000, siendo que este valor supera la sanción máxima establecida para ese año de \$ 296.640.000, se ratifica este último valor a través de la presente Resolución Sanción.

(vii) Cuarta declaración de corrección, formulada el 2 de julio de 2010 por la parte actora, que dio cuenta de ingresos brutos en el año 2005 por \$795.917.000¹⁹.

(viii) Resolución 900096 del 1° de junio de 2011, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra la resolución sanción, en el sentido de confirmarla²⁰. De ese acto, se transcribe lo siguiente:

Al ser corregida y sustituida la declaración inicial del impuesto sobre la renta del año gravable 2005 en forma válida mediante declaraciones presentadas en forma voluntaria y dentro de la oportunidad legal Nos. 2383001379091 el 21 de septiembre de 2007 (folios 162 a 163), 2383001384492 el 13 de noviembre de 2007 (folios 164 a 167), 2383001426507 el 20 de octubre de 2008, las cuales aportadas con el recurso (folios 88 a 90), se observa que registraron un total de ingresos brutos por \$28.594.234.000 (folios 168 a 169), el cual supera el tope de los \$1.500.000.000 que establece el literal a) del artículo 1o de la Resolución No. 12807 de 2006.

Respecto del argumento del recurrente que se tenga en cuenta el valor de los ingresos brutos que constan en la declaración inicial del Impuesto de Renta y Complementarios del año gravable de 2005 con el No. 1911601051183 del 4 de abril de 2006, en la cual registró en el renglón "Total de ingresos brutos" la suma de \$1.358.691.000 (folios 158 a 160), se observa que debido a que quedó la declaración inicial sustituida con cada una de las declaraciones de corrección, es allí que se refleja el total de los ingresos brutos declarados en forma voluntaria por el contribuyente.

[...]

La declaración de corrección No. 2383001501648 el 2 de julio de 2010 aportada con el recurso en la que registró un total de ingresos brutos por \$795.917.000 (folio 91), se presentó voluntariamente en bancos una vez vencido el término de dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar (Decreto 4714 de 2005, para dígitos terminados en 8 el 4 de abril de 2006), que había vencido el 4 de abril de 2008, por lo que no tiene la virtud de sustituir la declaración válida anterior y por lo mismo no tiene

¹⁹ Folios 81, 128 (vuelto) y 129.

²⁰ Folios 131 a 135.

efectos fiscales que pretende el recurrente relacionados con que no se supere el tope para informar de que trata el literal a) del artículo 1o de la Resolución No. 12807 de 2006.

Al ser voluntarias las correcciones a la declaración inicial en las que incluyó el valor de las transferencias de la Nación como ingresos, aspecto por el cual aumentó el valor de los ingresos brutos declarados, no son suficientes en esta oportunidad los argumentos relativos a la confusión o la incertidumbre sobre si debió sumar tales cuantías como ingresos fiscalmente al obrar en declaraciones que gozan de presunción de veracidad que consagra el artículo 746 del Estatuto Tributario, ya que de considerarlo el contribuyente así debió corregir oportunamente para excluirlas, sin que sea ésta la oportunidad para debatir los datos declarados por cuanto no se trata de un proceso de determinación.

[...]

El hecho que se hubiera adelantado proceso de determinación por el programa de evasión simple por concepto del Impuesto sobre la Renta y Complementario del año gravable 2005, o las diligencias adelantadas en orden a verificar si existía obligación de presentar la declaración del impuesto al patrimonio, dentro de los cuales se enviaron requerimientos ordinarios de los cuales el recurrente aporta copia junto con sus respuestas (folios 113 a 125), no es conducente y pertinente para establecer la obligación de informar en este caso.

Lo anterior por cuanto está comprobado que en declaración de corrección voluntaria válidamente presentada por el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2005, los ingresos brutos fiscales ascendieron a la suma de \$28.594.234.000, por encima de los \$1.500.000.000 que señaló el literal a) del artículo 1o de la Resolución No. 12708 de 2006, por lo que tales pruebas no son idóneas para desvirtuar la obligación de informar dentro de los plazos establecidos.

Consta que con ocasión a la respuesta al Requerimiento Ordinario No. 901-634 del 28 de agosto de 2007 enviado dentro del programa de evasión simple, que obra en el Oficio No. TC-DAF-01916 de octubre de 2007 (folios 117 a 118), el contribuyente señaló que registró como ingresos brutos:

"... Las Transferencias recibidas por Transcaribe S.A. durante el año gravable de 2005, para adelantar el proyecto del sistema Integrado de Transporte Masivo SITM de Cartagena, están compuestas de la siguiente manera:

| | (Miles de Pesos) |
|---|------------------|
| Transferencias del Distrito para Inversión | \$9.092.313 |
| Transferencias del Distrito para Funcionamiento | \$ 751.000 |
| Total del Distrito | \$ 9.843.317 |
| Transferencias Recibidas de la Nación | \$18.706.000 |
| Gran Total Transferencias Recibidas 2005 | \$28.549.317 |

[...]

Verificado que en declaraciones de corrección oportuna y válidamente presentadas el mismo contribuyente registró como parte de los ingresos brutos valores por concepto de transferencias para inversión, funcionamiento y recibidas de la Nación, lo que motivó a la administración para que no continuara con proceso de determinación, no es viable revivir la discusión sobre si constituyen o no ingresos fiscales dentro de este proceso sancionatorio, razón por la que no se acepta el argumento que al momento de imponer la sanción por no enviar la información de que trata el literal a) del artículo 1o de la Resolución 12807 de 2006.

Al aludir el literal a) del artículo 1o de la Resolución No. 12807 de 2006 a "Ingresos brutos" y al no existir norma especial que imponga una fórmula para establecerlos respecto del contribuyente sancionado, resulta válida la remisión a los datos declarados, por cuanto ésta es la que traba la relación jurídica entre la administración y el contribuyente, que por tener ésta presunción de veracidad que no ha sido desvirtuada por la administración o por el contribuyente mediante otra declaración oportuna, se concluye que se tomaron datos de prueba idónea para establecer la obligación de informar en medio magnético.

[...]

2.3. De la solución al primer problema jurídico

Conviene recordar que la parte actora adujo que los recursos que recibió de la Nación y del Distrito de Cartagena no podían incluirse en los ingresos brutos que sirvieron de base para determinar si estaba obligada a reportar información exógena, puesto que esos recursos son públicos y no pueden gravarse.

Para la Sala, los recursos que recibió Transcaribe S.A. de la Nación y del Distrito de Cartagena sí debían ser tenidos en cuenta para efecto de establecer la obligación de reportar información exógena, pues si bien se trata de ingresos no gravados (por no constituir renta ni ganancia ocasional), lo cierto es que hacen parte de los ingresos brutos obtenidos durante al año 2005.

De hecho, el artículo 53 del Estatuto Tributario señala que las transferencias de la Nación sí constituyen ingresos brutos, pero con la connotación de no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

No es cierto que los actos cuestionados desconozcan que los recursos públicos recibidos por la actora no constituyen renta ni ganancia ocasional, toda vez que de ninguna manera los gravan. Simplemente, esos recursos fueron tenidos en cuenta para efecto de establecer si la actora debía reportar información exógena.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, es evidente que por el año gravable 2005 la sociedad actora obtuvo ingresos brutos superiores a \$1.500.000.000 y, por ende, según los artículos 1° [literal a)] y 18 de la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006, estaba obligada a enviar información exógena de 2006, a más tardar el 20 de abril de 2007. Pero como no cumplió dicha obligación formal, se hizo acreedora a la sanción prevista en el artículo 631 [literal a)] del ET.

Siendo así, la Sala concluye que la sociedad actora sí estaba obligada a presentar información exógena por el año gravable 2006.

3. De la presunta vulneración del debido proceso en la notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo positivo

El estudio de este punto se dividirá en los siguientes aspectos: **(i)** del debido proceso; **(ii)** del silencio administrativo positivo frente al recurso de

reconsideración; **(iii)** de los hechos relevantes, y **(iv)** de la solución al segundo problema jurídico.

3.1. Del debido proceso y la expedición irregular de actos administrativos. Reiteración de jurisprudencial²¹

El derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía para equilibrar la relación autoridad - libertad, relación que surge entre el Estado y los asociados, y está prevista en favor de las partes y de los terceros interesados en una actuación administrativa o judicial. Según dicha norma, el debido proceso comprende fundamentalmente tres grandes elementos:

- i) El derecho al juez natural o funcionario competente.
- ii) El derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa.
- iii) Las garantías de audiencia y defensa, que, desde luego, incluyen el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que produzca una decisión motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de *non bis in ídem*.

La expedición irregular de los actos administrativos atañe, precisamente, al

²¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 18 de julio de 2011, expediente 110010327000200600044-00 (16191), magistrado ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

derecho a ser juzgado según las formas propias de cada procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación administrativa.

No obstante, no toda irregularidad constituye causal de invalidez de los actos administrativos. Para que prospere la causal de nulidad por expedición irregular es necesario que la irregularidad sea grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas. Esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.²²

Adicional a todo lo dicho, para que se configure la violación al derecho al debido proceso también es menester que se haya afectado el núcleo esencial de ese derecho, esto es, que se haya afectado el derecho fundamental de defensa.

3.2. Del silencio administrativo positivo y el recurso de reconsideración. Reiteración de jurisprudencia²³

Para resolver, la Sala recurre a la jurisprudencia sentada por esta Corporación frente al artículo 732 del ET, regulatorio del silencio administrativo positivo en el ámbito de los impuestos nacionales, en torno a determinar si en el año concedido a la administración debe darse trámite a la notificación del acto que resuelve el recurso de reconsideración.

²² Véase: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 16 octubre de 2014. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: Alianza Fiduciaria S.A. Como Vocera Del Fideicomiso Lote Montoya. Demandado: Distrito Capital De Bogotá.

²³ Sentencia del 19 de febrero de 2012, expediente: 85001-23-31-000-2007-00120-01(17578). Reiterada en sentencia del 12 de noviembre de 2015, expediente 76001-23-31-000-2008-00569-01 (20900).

Así, el vocablo «*resolver*», inserto en el artículo del Estatuto Tributario citado, dio lugar múltiples controversias interpretativas, pues no en pocas oportunidades las administraciones entendieron que la resolución del recurso se limitaba a emitir una respuesta material a la impugnación, independientemente de que se comunicara el contenido de la decisión a los interesados.

Sin embargo, esta Sala ha sido enfática en señalar que la resolución de un recurso, para que sea eficaz y, por lo tanto, tenga la vocación de interrumpir el término que corre a favor del contribuyente para que se configure el silencio administrativo positivo en el caso particular del recurso de reconsideración, debe ser notificada, en estricto acatamiento de las reglas de notificación especialmente previstas en materia tributaria. De lo contrario, la administración pierde competencia para pronunciarse.

Al respecto, la Sala recientemente dijo:

En relación con el artículo 732 del Estatuto Tributario que establece que el término para resolver el recurso de reconsideración es de un año, contado a partir de su interposición en debida forma, la Sala ha señalado que no basta que en ese plazo sea proferido el acto sino que es necesario que en ese mismo lapso se dé a conocer al interesado mediante la notificación, pues hasta que el contribuyente no lo conozca no produce efectos jurídicos.

En efecto, en cuanto la expresión «resolver» contenida en este artículo, la jurisprudencia ha precisado que la decisión a la que se refiere la Ley, es la «notificada legalmente», vale decir, dentro de la oportunidad legal, ya que de otra manera no puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce los efectos jurídicos correspondientes y, por tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado.

Además, la Sala, en oportunidad anterior, precisó que el plazo de «un año», previsto en el artículo 732 del E.T., es un término preclusivo, porque el artículo 734 del E.T. establece que se configura el silencio administrativo positivo ante su incumplimiento. Al ser un término preclusivo, se entiende que al vencimiento del mismo, la

Administración pierde competencia para manifestar su voluntad y, en ese orden, el acto deviene en nulo²⁴.

La falta de competencia temporal sí da lugar a anular los actos administrativos, pues la ley puede regular términos preclusivos y términos perentorios. Los términos perentorios son obligatorios, por cuanto denotan urgencia para realizar la acción exigida dentro del plazo, pero su incumplimiento no invalida ni torna ineficaz lo realizado fuera del plazo.

En todo caso, el sujeto incumplido queda obligado a asumir la responsabilidad por la mora, como cuando se pagan intereses por el pago a destiempo de un capital. Cosa distinta ocurre con los términos preclusivos, en la medida en que no sólo son obligatorios, sino que su incumplimiento conlleva las consecuencias de invalidar la acción realizada fuera del plazo. Justamente el plazo para decidir el recurso de reconsideración es un plazo preclusivo.

Para solucionar la presente controversia, también debe tenerse en cuenta el inciso segundo del artículo 565 del ET (vigente para la época de los hechos²⁵) decía: *«Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación».*

El artículo 569 del ET, por su parte, señala la manera de practicar la aludida notificación personal, así:

Artículo 569. Notificación personal. La notificación personal se practicará por funcionario de la administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de

²⁴ Sentencia del 12 de noviembre de 2015, expediente: 76001-23-31-000-2008-00569-01 (20900), actor: EMPRESA DE ENERGÍA DEL PACÍFICO S.A. E.S.P. – EPSA, demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI.

²⁵ Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006.

impuestos respectiva, en este último caso, cuando quien deba notificarse se presente a recibirla voluntariamente, o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación.

El funcionario encargado de hacer la notificación pondrá en conocimiento del interesado la providencia respectiva, entregándole un ejemplar. A continuación de dicha providencia, se hará constar la fecha de la respectiva entrega.

Como se ve, la notificación personal consiste en la entrega directa de un ejemplar del acto al interesado, ya sea en su domicilio o en la oficina de impuestos respectiva, si es que aquél se presenta voluntariamente o se hubiere solicitado su comparecencia mediante citación. Es decir, existen dos modalidades de notificación personal:

- (i) La entrega directa de un ejemplar del acto en la sede del administrado.
- (ii) La entrega de un ejemplar del acto en la oficina de impuestos respectiva, previa citación al interesado.

La notificación por edicto opera cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no atiende la citación para notificarse personalmente en las oficinas de la administración de impuestos.

Vale decir que la notificación de los actos administrativos, como factor esencial del debido proceso, busca proteger el derecho de defensa, de modo que los administrados conozcan las decisiones de la administración y puedan controvertirlas a través de los recursos en vía gubernativa o ante la jurisdicción, según sea el caso.

3.3. De los hechos probados relevantes

La Sala encuentra demostrados los siguientes hechos relevantes para efecto de resolver el segundo problema jurídico planteado:

- (i) Que, el 15 de julio de 2010, la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción 062412010000191 del 21 de mayo de 2010²⁶.
- (ii) Que, mediante Resolución 900096 del 1° de junio de 2011, la DIAN confirmó la resolución sanción²⁷.
- (iii) Que, el 12 de julio de 2011, la Resolución 900096 del 1° de junio de 2011 fue notificada de manera personal y directa al representante legal de la sociedad actora, por un funcionario de la DIAN, que se dirigió al domicilio de esa sociedad²⁸. Así se evidencia de un acta de notificación personal y de dos correos electrónicos²⁹, que dicen:

- Correo electrónico del 26 de julio de 2011

De manera atenta me permito manifestar que con guía No. 1043781218 de Servientrega del 13 de julio de 2011, llegaron los siguientes documentos:

- 1.-Oficio de citación No. 1-06-201-402-0835 del 08-06-11 en dos ejemplares para notificar la Resolución No. 900002 del 31 de mayo de 2011 DEL CASTILLO Y CIA. LTDA. DISEÑO Y CONSTRUCCIÓN
- 2.-Original de la guía de envío No. 1043699674 del 08-06-11 con la cual se remite el oficio de citación.
- 3.-Edicto No. 23 con el cual se notificó el acto mencionado en el numeral 1.
- 4.-Tres ejemplares del acto mencionado en el numeral 1, y,
- 5.-Tres ejemplares de la Resolución No. 900096 del 01 de junio de 2011 TRANSCARIBE S.A. notificada personalmente el 12-07-11.

²⁶ Folios 75 a 79.

²⁷ Folios 131 a 136.

²⁸ Folios 68 a 71.

²⁹ Se trata de correos electrónicos de funcionarios de la DIAN.

Como se observa, no se encontraron los siguientes documentos:

- 1.-Oficio remitido de los documentos relacionados.
- 2.-Citación y guía para notificar la Resolución No. 900096 del 01 de junio de 2011 TRANSCARIBE S.A., que finalmente fue notificada personalmente el 12-07-11.
- 3.-Edicto con su constancia de desfijación anticipada en virtud de la notificación personal.

Por lo anterior, me permito solicitar que por favor se verifique en los archivos de la dependencia que usted lidera para establecer si los documentos se encuentran allá. En caso de ser así, le agradecería que se remitieran para continuar con la ejecutoria del acto administrativo ya que estos documentos hacen parte de los antecedentes de notificación.

- Correo electrónico del 1º de agosto de 2011:

En atención a su solicitud contenida en misiva electrónica del 26 de julio del presente año, debo manifestarle lo siguiente:

Una vez fue recibido el Despacho Comisorio, en el cual se ordenaba adelantar proceso de notificación a las resoluciones Nros. 900002 de 31 de mayo de 2010 a nombre del contribuyente DEL CASTILLO Y CIA LTDA., y de la resolución No. 900096 a nombre de TRANSCARIBE S.A., se procedió a dar el respectivo trámite de notificación a la primera de las mencionadas; sin embargo y respecto a la segunda, por un error involuntario, no se inició inmediatamente, recibido el Despacho, dicho proceso de notificación.

Teniendo en cuenta que, para la fecha en que se evidenció tal hecho, no era posible realizar todo el trámite de notificación, esto es, envío del oficio de citación, espera de los términos legales para que concurriese el contribuyente a notificarse personalmente, y publicación del edicto, sin correr el riesgo que el acto quedase notificado fuera del término legal; se procedió por parte de este Despacho a notificar la resolución No. 900096 del 1 de junio de /11, el 12 de julio del presente año, en forma personal, hecho esto que se realizó al representante legal citado en el acto administrativo a notificar, en el domicilio del contribuyente.

3.4. De la solución al segundo problema jurídico

Está demostrado que el recurso de reconsideración fue presentado por la parte actora el 15 de julio de 2010, de tal forma que la administración tenía hasta el 15 de julio de 2011 para resolverlo. En ese término, además de

expedir formalmente el acto administrativo de respuesta, la DIAN debía notificarlo personalmente o por edicto.

También está probado que la Administración resolvió el recurso de reconsideración en el aludido término de un año, concretamente, el 1° de junio de 2011.

Adicionalmente, se evidencia que, el 12 de julio de 2011, el acto que resolvió el recurso de reconsideración fue notificado personalmente al representante legal de la sociedad actora, por un funcionario de la DIAN que se dirigió a la sede de esa sociedad.

En consecuencia, para la Sala, es claro que la notificación del acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración fue oportuna y se ajustó a lo dispuesto en el artículo 569 del ET, que, como se vio, permite que un funcionario de la DIAN realice notificaciones personales directamente en la sede del interesado.

Es decir, la DIAN optó válidamente por la notificación personal directa en la sede de la sociedad actora y, por ende, no fue necesaria la citación para notificación personal ni la fijación de edicto.

Quedan, por consiguiente, desestimadas la vulneración del debido proceso en la notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo positivo.

4. De la supuesta falta de motivación en cuanto a la razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta

En este punto de la discusión, la Sala expondrá los siguientes apartes: **(i)** de la sanción por no enviar información; **(ii)** de los hechos probados relevantes, y **(iii)** de la solución al tercer problema jurídico.

4.1. De la sanción por enviar información. Reiteración jurisprudencial³⁰

El artículo 651 del Estatuto Tributario dispone:

Artículo 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquéllas a quienes se les haya solicitado informaciones y pruebas respecto de sus propias operaciones, que no la atendieron dentro del plazo establecido para ello, incurrirán en la siguiente sanción:

- a) Una multa hasta de cincuenta millones de pesos³¹, 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

³⁰ Sentencia del 9 de abril de 2015, expediente 250002337000201200038-01 (20243), demandante: Luz Marina Romero González, demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

³¹ Para efecto de la sanción de no enviar información por el año gravable 2006, la multa máxima era de \$296.640.000.

antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20 %) de tal suma, si la omisión es subsana 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 aprobados plenamente.

PARÁGRAFO. No se aplicará la sanción prevista en este artículo, cuando la información presente errores que sean corregidos voluntariamente por el contribuyente antes de que se le notifique pliego de cargos.

La Corte Constitucional, en la sentencia C-160 de 1998, sostuvo que el poder que se reconoce a la Administración para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 651 del ET no es ilimitado ni discrecional, pues la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordenan la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario.

Dijo la Corte Constitucional que la proporcionalidad y la razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tienen un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que no solo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que se podrían imponer por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial y formal.

Que el legislador era el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, mediante la fijación de sanciones razonables y proporcionales al hecho que se sanciona. Pero que, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, estaban obligados a observar esos principios.

Entonces, la Corte Constitucional consideró que las sanciones sustentadas en el artículo 651 del ET deben enmarcarse en criterios de proporcionalidad y razonabilidad, que legitimen el poder sancionador. Que, por tanto, no todo error origina sanción, y que si se genera, la sanción debe ser graduada proporcionalmente, de acuerdo con la magnitud del daño producido con el error cometido.

A su vez, la Sala ha considerado que un factor a tener en cuenta para graduar la sanción es la entrega de la información, pues ello denota la intención del contribuyente de contribuir con las labores de fiscalización de la DIAN.

4.2. De los hechos probados relevantes

Para determinar si la sanción observó los principios de proporcionalidad y razonabilidad, es necesario transcribir los siguientes apartes de los actos cuestionados:

(i) Resolución Sanción 062412010000191 del 21 de mayo de 2010³²:

El artículo 3o de la resolución 11774/05 establece que el contribuyente podrá reducir la sanción '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 resolución que impone la sanción y el contribuyente no ha presenta ni lo uno ni lo otro para acogerse a la sanción reducida.

[...]

Respecto de la sanción por suministrar información en forma errónea, la resolución 11774 de 7.Dic.2005 reglamentó la gradualidad de la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario. Dicho artículo en el literal a establece para cuando exista base de sanción lo siguiente: "a) Cuando se trate de la información exigida y no suministrada, se aplicará el cinco por ciento (5%), del total de la sumatoria de la información no suministrada".

³² Folios 50 a 57.

En mérito de lo anteriormente expuesto la Jefe de la División de Liquidación Tributaria con base en sus facultades legales, considerando las pruebas que obran en el expediente establece que la cuantía aplicable a la sanción por error en la información corresponde a la suma de \$ 296.640.000.

- (ii) Resolución 900096 del 1° de junio de 2011, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra la resolución sanción, en el sentido de confirmarla³³:

Demostrada la existencia de la obligación de informar en medio magnético lo relacionado con los literales a) de los artículos 1o y 2o de la Resolución No. 1270 de 2006 y comprobado que el contribuyente no lo hizo dentro del plazo establecido que según el artículo 18 de la misma norma venció el 20 de abril de 2007 (para NIT terminado en 88); y verificado que a la fecha no ha presentado la información (folios 152 a 157), se confirma la sanción impuesta.

4.3. De la solución al tercer problema jurídico

Para la Sala, la DIAN no desconoció los principios de proporcionalidad y razonabilidad de la sanción, pues en los actos cuestionados se dio cuenta de motivos válidos para efecto de imponer la sanción máxima permitida. En efecto, la DIAN explicó que la sanción máxima es procedente porque la sociedad actora no subsanó la omisión de reportar información. Es decir, la DIAN acudió a un criterio razonable para efecto de estimar la sanción impuesta a la parte demandante.

Tampoco existe duda de que la falta de entrega de información causa un daño, pues pone en riesgo el adecuado ejercicio de la facultad de fiscalización. El insumo principal para efecto de la fiscalización 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.

³³ Folios 131 a 135.

Sobre el particular, en un caso similar, la Sala dijo: «[...] *la conducta omisa del demandante obligado a suministrar la información tributaria necesaria para realizar estudios y cruces de información, causó daño a la Administración, pues le impidió realizar estas funciones adecuadamente para el debido control de los tributos [...]*»³⁴.

Debe, por tanto, colegirse que no le asiste razón a la demandante cuando sostiene que la omisión de entrega de información no causó daño.

La Sala, por lo anterior, también desestima el desconocimiento de los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

Como no fue desvirtuada la presunción de legalidad de los actos cuestionados, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, denegará las pretensiones de la demanda.

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

FALLA:

PRIMERO. Revocar la sentencia del 31 de octubre de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Bolívar en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Transcribe S.A. contra la DIAN. En su lugar:

SEGUNDO. Denegar las pretensiones de la demanda.

³⁴ Sentencia del 10 de julio 2014, expediente 54001-23-33-000-2012-00071-01 (20161), actor: DANIEL ALBERTO DUBEIBE BLANCO, demandada: DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen.
Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**