

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., seis (6) de agosto de dos mil quince (2015)

Radicación: 660012333000201200094-01
No. Interno: 20260
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Carmen Astrid Sarabia de Giraldo
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por los apoderados judiciales de la U.A.E. DIAN y de la señora Carmen Astrid Sarabia de Giraldo contra la sentencia del 9 de mayo de 2013, dictada en audiencia inicial por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que decidió:

“6.5.1. Declárase la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 162412011000157 del 14 de junio de 2011, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, por medio de la cual se impuso sanción a la demandante por no enviar información en medio magnético correspondiente al año gravable 2007 y de la Resolución No. 900078 del 29 de junio de 2012, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se resolvió un recurso de reconsideración.

6.5.2. Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho se ordena la graduación de la sanción impuesta a la contribuyente Carmen Astrid Sarabia de Giraldo aplicando una tasa del 1% sobre las sumas no informadas cuantificadas por la Administración en cinco mil doscientos nueve millones setecientos treinta y nueve mil pesos (\$5.209.739.000),

obteniendo como resultado un valor de cincuenta y dos millones noventa y siete mil trescientos noventa pesos (\$52.097.390). Para efectos del cobro del monto que se determina en esta providencia, la administración tendrá en cuenta el pago mencionado de seis millones cuatrocientos sesenta y cinco mil pesos (\$6.465.000), de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

6.5.3. Se niegan las demás pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

6.5.4. Se condena en costas a la parte demandada vencida. Liquidense por la Secretaría de esta Corporación.

6.5.5. Ejecutoriada esta providencia, expídase copia de esta audiencia a costa de la parte interesada, devuélvase el remanente de la cuota de gastos si a ello hubiere lugar y archívese el expediente.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Mediante el Pliego de Cargos No. 162382010000371 del 14 de diciembre de 2010, la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, propuso sancionar a la demandante por no presentar información en medios magnéticos, correspondiente al año gravable 2007, por la suma de \$279.074.000¹. En la oportunidad correspondiente, la contribuyente respondió el pliego de cargos².
- El día 14 de junio de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la misma Administración profirió la Resolución No. 162412011000157, mediante la que le impuso a la demandante una sanción de \$279.074.000, por no enviar información en medios magnéticos por el

¹Folio 62 del cuaderno 1 principal.

²Folios 73 a 87 del cuaderno 1 principal.

año gravable 2007, de conformidad con lo previsto en el artículo 631 del Estatuto Tributario y la Resolución 12690 de 2007³.

- El acto administrativo contenido de la sanción fue modificado por medio de la Resolución 900078 del 29 de junio de 2012, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora⁴, en el sentido de reducir la sanción al monto de \$260.487.000.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la señora Carmen Astrid Sarabia de Giraldo formuló las siguientes pretensiones:

“1. DECLARACIÓN PRINCIPAL:

1.1. Se declare la **Nulidad** del acto administrativo complejo de carácter sancionatorio en materia tributaria, integrado por la Resolución No. **900078** del 29 de Junio de 2012, notificada personalmente el día 03 de Julio de 2012, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN por valor de \$260.487.000. **Por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración. Y la Resolución-Sanción No. 162412011000157 del 14 de junio de 2011, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira mediante la cual impuso a mi poderdante sanción por no enviar información en Medio Magnético correspondiente al año gravable 2007, en la cual se había impuesto una sanción tributaria por \$279.074.000.**

1.2. Que a título de restablecimiento del derecho, se falle que por el año gravable 2007 la contribuyente y demandante no estaba obligada a pagar ningún valor por concepto de sanción tributaria por no haber enviado información tributaria en medios magnéticos, teniendo en cuenta que el

³ Folios 141 a 155 del cuaderno 1 principal.

⁴ Folios 178 a 201 del cuaderno principal.

pliego de cargos proferido por la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN Pereira, correspondiente al año gravable 2007, fue proferido por fuera del término legal de conformidad con el artículo 638 del E.T.

2. DECLARACIONES SUBSIDIARIAS:

2.1. PRIMERA DECLARACIÓN: De no aceptarse las declaraciones anteriores, y bajo el entendido que la administración adelantó el proceso de determinación de la sanción sobre una base equivocada, al fundamentarse en **bases globales** de las declaraciones de Renta y Ventas presentadas por el año gravable 2007, que al amparo del primer inciso del literal a) del artículo 651 del E.T., se solicita al H. Tribunal se proceda a re-liquidar la sanción sobre la base correcta, es decir bajo el inciso segundo del literal a) del mismo artículo 651 del E.T.

2.1.1. DECLARACIÓN CONSECUCIONAL DE LA PRIMERA SUBSIDIARIA. Como consecuencia de aceptarse la declaración anterior, se declare la procedencia del beneficio de la sanción reducida efectuada por la contribuyente y demandante por valor de **\$6.465.000, beneficio** acreditado al contestar el Pliego de Cargos con el cual presentó la información tributaria solicitada por la DIAN correspondiente al año gravable 2007, reducida aceptada y pagada por la contribuyente y demandante **Carmen Astrid Sarabia de Giraldo**, acreditada el día 14 de enero de 2011, con motivo de la respuesta dada al Pliego de Cargos formulado por la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN Pereira por el año gravable 2007, cuya información tributaria fue enviada con fundamento del Artículo 651 literal a) inciso segundo (2) del E.T.

2.2. SEGUNDA DECLARACIÓN: De no aceptarse las anteriores declaraciones, se proceda a la graduación de la sanción, bajo el entendido que la DIAN, impuso la sanción máxima, sin tener presente que la información fue presentada correctamente por la contribuyente teniendo la administración la posibilidad de acceder a dicha información, minimizándose el eventual perjuicio a la entidad.

2.2.1. DECLARACIÓN CONSECUCIONAL DE LA SEGUNDA SUBSIDIARIA. Como consecuencia de aceptarse la declaración anterior, se declare la procedencia del beneficio de la reducción de la sanción sobre la nueva base determinada.

2.1.1. NORMAS VIOLADAS

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política;
- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 631, 638, 651, 683, 742, 746 y 777 del Estatuto Tributario;
- Resoluciones 12690 de 2007 y 11774 de 2005 de la DIAN.
- Circular 131 del 4 de noviembre de 2005 de la DIAN.

2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La demandante propuso un cargo único contra los actos administrativos demandados y lo estructuró de la siguiente manera:

Sostuvo que la DIAN vulneró el debido proceso, en tanto expidió el pliego de cargos por fuera de los dos años que la ley le otorga para el efecto, pues fue proferido 2 años y 178 días después de presentada la declaración.

Indicó que la DIAN vulneró el artículo 651 literal a) del E.T., al aplicar la sanción plena del 5%, pese a que la demandante envió la totalidad de la información requerida en el pliego de cargos. Que la violación se configuró, además, porque la DIAN no aceptó la sanción reducida, pagada y acreditada con ocasión de la respuesta a dicho pliego, sanción que la actora había liquidado en el 0,5%.

Dijo que también se violó el artículo 651 del E.T. al tasar la sanción del 5% a una información cuantificada con base en las partidas globales de las declaraciones de renta y ventas presentadas por la contribuyente por el año gravable 2007, que no correspondieron a la propia realidad contable y fiscal de la recurrente, que, en vía gubernativa, comprobó que su realidad contable

y tributaria era superior a la propuesta por la DIAN. Que, además, con esa conducta, comprobó que la DIAN no contaba con información suficiente para cuantificar la base de la sanción.

Adujo que de buena fe presentó la información requerida en el pliego de cargos y superó las bases cuantificadas por la Oficina Fiscalizadora de la DIAN de Pereira.

Dijo que la contribuyente era destinataria y merecedora de la aplicación del principio de equidad que rige nuestro sistema tributario, pues envió la información pedida por la DIAN en los formatos establecidos por la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007. Sostuvo que la información fue diferente y superior a la contenida tanto en el pliego de cargos como en las resoluciones sancionatorias proferidas en la vía gubernativa, lo que indica que la información cuantificada por la Oficina Fiscalizadora de la DIAN debe entenderse como una base sin cuantía por apoyarse en bases globales presuntamente extraídas de las declaraciones tributarias presentadas por la contribuyente por el año gravable 2007, desvirtuadas por la propia realidad reportada por la contribuyente.

Alegó que la DIAN vulneró el principio de justicia al confirmar la liquidación con el 5% como base de la información tributaria, solicitada por el año gravable 2007, sin tener certeza de la cuantía sobre la que se aplicaba, circunstancia que transgrede el artículo 742 del E.T.

Que, en efecto, con ocasión de la respuesta dada al pliego de cargos la contribuyente envió la información certificada por el contador público, que confirmó que por el año gravable 2007 estaba en la obligación de presentar nueve archivos que sumaron \$7.231.412.825, cifra muy superior a la

solicitada por la DIAN, que era de \$5.581.471.000, lo que indica que la información enviada, correspondiente al año gravable 2007, fue superior en una cuantía de \$1.649.941.825. Indicó que al no aceptarse la información y certificación contable se vulneró el artículo 777 del E.T.

Afirmó que la actuación de la DIAN también se contrapone a lo dispuesto en la Resolución No. 11774 del 7 de diciembre de 2005, expedida por el Director General de la DIAN, *por la cual regula la aplicación de la sanción establecida en el artículo 651 del E.T. en forma gradual*, pues, en este caso, dicha sanción no fue gradual.

Dijo que se violó, además, la Circular 0131 del 4 de diciembre de 2005, que instruyó a los funcionarios de la DIAN para que, en la aplicación de las sanciones al contribuyente, tuviera en cuenta la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la materia. Que dicha circular sostuvo que *“la determinación con base en los valores de la declaración de renta y complementarios sólo es procedente en la ausencia de información específica que permita precisar las cuantías sobre las cuales no se cumplió la información. (...) Que para la graduación de la sanción se debe evaluar la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea, en forma extemporánea.”*

Finalmente, sostuvo que son variadas las disposiciones de rango constitucional, legal, reglamentario y administrativo que fueron inobservadas por las dependencias de la DIAN que intervinieron en el proceso en contra de la contribuyente, razón por la que pidió que se declarara la nulidad de los actos administrativos demandados⁵.

⁵ En el expediente se advierte que la demandante presentó reforma a la demanda, en la que manifestó: *“La reforma que ahora invoco tiene por objeto único y exclusivo adicionar en el Capítulo VII de las Pruebas y Anexos, el numeral 16; en el cual se relacionan y se anexan los oficios de respuesta de fecha 23 de octubre de 2012 y 27 de noviembre*

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la **U.A.E. DIAN** contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que la Administración de Impuestos no vulneró el debido proceso, en tanto no actuó por fuera de sus competencias. Sostuvo que la entidad no puede actuar de manera discrecional. Que debe hacerlo con fundamento en las circunstancias de hecho y de derecho que correspondan en cada caso, y que, por ende, cuando se expide un acto administrativo siempre debe efectuar una exposición de los motivos que llevaron a la expedición del acto administrativo.

Adujo que en virtud de las facultades conferidas por el artículo 631 del E.T., el Director General de la DIAN, mediante la Resolución No. 12690 del 29 de octubre de 2007, dispuso que todas aquellas personas naturales, jurídicas y demás relacionadas, obligadas a declarar renta y complementarios, ingresos y patrimonio, por el año gravable 2006, cuyos ingresos superaran los \$1.500.000.000, debían presentar la información solicitada en el término establecido en dicha resolución. La resolución también dispuso que había lugar a la imposición de una sanción para aquellas personas que no aportaran la información, la aportaran de forma extemporánea o con errores.

En relación con el criterio para imponer la sanción, sostuvo que la Administración Tributaria conocía el monto sobre el que la contribuyente tenía el deber de informar, pues, a la fecha en que se profirió el pliego de

cargos, esto es, al 14 de diciembre de 2010, ya había presentado las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios de los años gravables 2006 y 2007, las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los seis bimestres del año 2007 y las declaraciones de retención en la fuente por ese mismo año, conceptos que tenía la obligación de informar de acuerdo con el artículo 631 del E.T. y sobre los que la DIAN calculó la base para tasar la sanción que ahora se objeta.

Dijo que en este caso la obligación de suministrar información por el año gravable 2007 surgió por consecuencia de que la contribuyente registró en la declaración de renta ingresos por valor de \$1.644.609.000, cifra que supera el monto establecido en el literal a) del artículo 1 de la Resolución 12690 de 2007.

Agregó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración corrigió el valor a informar en el formato 1001, que incluyó la información de pagos o abonos en cuenta por costos y deducciones pero no por inventarios, que debían informar en el formato 1011. Que también se corrigió el valor a informar en el formato 1003, que, según el renglón 79 de la declaración de renta de 2007, es de \$13.543.000, para un total de base de sanción a informar \$5.209.739.000 por el 5% dan como resultado una sanción de \$260.486.950.

Sostuvo que la actora no cumplió con los requisitos para la reducción de la sanción, que en este caso es del 10%, pues debía aceptar la sanción propuesta y reducirla a ese porcentaje, esto es a \$27.907.000⁶ y no a \$6.456.000, como lo hizo, de manera equivocada.

⁶ Correspondiente al 10% de la efectivamente impuesta en los actos administrativos demandados.

En cuanto a la prescripción de la facultad sancionatoria -violación del artículo 638 del E.T.-, sostuvo que la norma prescribe que en aquellos casos en los que las sanciones se impongan de manera independiente, el pliego de cargos debe formularse dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, según sea el caso, del periodo en el cual ocurrió la irregularidad sancionable.

Que, en este caso, la información debió presentarse a más tardar el 4 de abril de 2008, y, por ende, la irregularidad sancionable ocurrió en el año 2008. Que, en consecuencia, como la contribuyente tenía la obligación de presentar la información en medios magnéticos a más tardar el 4 de abril de 2008, correspondía tener en cuenta la fecha de presentación de la declaración de renta y complementarios de dicho año, que se realizó el 14 de agosto de 2009. Que en esas circunstancias, el vencimiento para proferir el pliego de cargos comenzó a contarse desde esa fecha y, por tanto, el término de dos años vencía el 14 de agosto de 2011.

Dijo que en el expediente está probado que la Resolución Sanción No. 162412011000157 fue expedida el 14 de junio de 2011 y notificada el 17 de junio de 2011, es decir, dentro del plazo de los seis meses siguientes al vencimiento del término de respuesta al pliego de cargos. Que, en consecuencia, no prospera el cargo planteado por la demandante.

En relación con la graduación de la sanción dijo que está probado el daño causado a la Administración por la falta de envío de la información, necesaria para el cruce de la misma y efectivo control de los tributos. Que el daño se produjo y, por ende, era imponible la máxima establecida en el artículo 651

del E.T. Que dicha sanción obedeció a criterios de equidad, y razonabilidad y proporcionalidad de la sanción.

Por todo lo anterior, pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

2.4. LA SENTENCIA APELADA

Las razones que adujo el Tribunal Administrativo de Risaralda, para anular parcialmente los actos demandados, fueron las siguientes:

Luego de un recuento de los hechos y de las pruebas que aparecen en el expediente, el Tribunal sostuvo que el término de dos años con que contaba la administración tributaria para imponer a la contribuyente la sanción por no presentar información en medios magnéticos, corría a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta del periodo en que ocurrió la irregularidad sancionable y no a partir de la fecha en que se presentó la declaración del año sobre el que versaba la información, como lo alegó la demandante.

Que a esa conclusión se llega por cuanto el artículo 638 E.T. es claro al supeditar el plazo para la formulación del pliego de cargos por no presentación de la información, no a la fecha de la declaración objeto de información, sino a la fecha de presentación de la declaración del año de ocurrencia de la irregularidad sancionable.

Dijo que, en este caso, la irregularidad sancionable tuvo lugar el día 4 de abril de 2008, fecha en la que tenía la obligación de presentar la información en medio magnético, correspondiente al año 2007. Que, en consecuencia, el término de dos años que tenía a su disposición la DIAN para formular el

pliego de cargos se cuenta a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta y complementarios de ese año 2008, año en el que se presentó la irregularidad sancionable, que ocurrió el 14 de agosto de 2009, y que da lugar a que el término de dos años vencía el 14 de agosto de 2011 y como el pliego de cargos formulado contra la contribuyente fue notificado el 17 de diciembre de 2010, la actuación de la demandada fue oportuna, y, en consecuencia, no se configuró la prescripción de la facultad sancionadora de la administración.

Adujo que conforme con la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007, la contribuyente estaba obligada a reportar información exógena, pues en la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2006 registró ingresos brutos por valor de \$1.644.609.000. Sin embargo, no lo hizo y, como consecuencia de la omisión, expidió el pliego de cargos No. 162382010000371 del 14 de diciembre de 2010, notificado por correo el 17 de diciembre de 2010.

Sostuvo que la señora Carmen Astrid Sarabia de Giraldo respondió el pliego de cargos el 14 de enero de 2011, y pidió la reducción de la sanción, pues se allanó al pago del 0.5% de los ingresos netos de \$1.293.882.000 declarados y tasó la sanción en la suma de \$6.465.000. Sobre el particular, planteó que la sanción estuvo indebidamente tasada y que no había prescrito la facultad sancionadora de la Administración de Impuestos.

Sobre el particular, dijo que la DIAN advirtió que si bien la información exógena había sido reportada, lo cierto era que se había presentado por fuera del término establecido en el artículo 651 del E.T. y, en consecuencia, impuso la sanción a la actora por la suma de \$279.074.000, correspondiente a la tarifa máxima del 5% prevista en el literal a) de la norma citada y

aplicada al valor de \$5.581.471.000, que se desprende de los valores propuestos en el pliego de cargos, valor que luego fue modificado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, para rebajarlo al monto de \$260.487.000.

Adujo que la administración tributaria sí conocía el monto sobre el que la contribuyente tenía la obligación de suministrar la información, toda vez que esa información era la referida en los formatos 1001 y 1002 (servicios, comisiones, honorarios, arrendamientos, rendimientos financieros, compra de activos, aportes, donaciones, costos y deducciones) información que es la que correspondía describir a la señora Carmen Sarabia en la declaración de renta.

En relación con la reducción de la sanción, adujo que para que la actora pudiera acceder al beneficio debía no sólo entregar la información exógena, sino pagar el porcentaje de la sanción propuesta, que, en ese caso y según el pliego de cargos, correspondía al 10% de \$279.074.000, esto es, a \$27.907.000, de los que la contribuyente sólo pagó \$6.465.000. Que, en consecuencia, como no liquidó el 10% de la sanción propuesta por la DIAN, que le permitía acceder a la sanción reducida, no fue beneficiaria de la misma.

Finalmente, sostuvo que la DIAN no tenía argumentos suficientes para negar la graduación de la sanción y que el daño que se causó a la facultad fiscalizadora de la administración no fue de tal entidad que revistiera la máxima establecida en el artículo 651 del E.T., razón por la que tasó dicha sanción en el 1% sobre el valor de las sumas no informadas, esto es, sobre

\$5.209.739.000, que equivale a \$52.097.390⁷, de los que se debían restar los \$6.465.000 que la actora liquidó y pagó como sanción reducida.

2.5. EL RECURSO DE APELACIÓN

2.5.1. Apelación de la DIAN

Precisó que el recurso se encauza a la graduación de la sanción, concretamente a la tarifa porcentual que aplicó el Tribunal al caso.

Advirtió que no existe claridad en los conceptos que el operador judicial utilizó para graduar la sanción en el 1%.

Dijo que la omisión de suministrar la información de que trata el artículo 631 del E.T., en los plazos exigidos por la Resolución 12690, conlleva imperativamente la imposición de la máxima sanción establecida en el artículo 651 del E.T. Que, en todo caso, no existe un criterio determinante para fijar la sanción de que trata la norma citada.

Indicó que la DIAN tasó la máxima sanción establecida en el estatuto para garantizar la efectividad del deber de contribuir a las cargas públicas del Estado y ejerció la potestad sancionadora de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa, con las especialidades establecidas en la ley. Que, en particular, aplicó los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia.

⁷ Correspondiente al 1% de \$5.209.739.000.

Adujo que la graduación de la sanción es un tema jurídico complejo que no debe dejarse a la suerte y al azar del que la impone o de quien controla su legalidad. Dijo que la graduación debe permitir apreciar la conducta del sujeto infractor, del cuidado en la gestión de la información y del tributo, con la determinación de las consecuencias desfavorables que conllevan la imposición de multa y con la observancia de normas legales y reglamentarias que concreten la facultad sancionadora y le permitan al funcionario moverse en un determinado rango, lejos del capricho o de la arbitrariedad.

Insistió en que el solo hecho de que la actora hubiera presentado la información extemporáneamente no puede considerarse como un elemento de juicio preponderante para disminuir el porcentaje de la sanción y dejar al contribuyente en la libertad de suministrar dicha información en el plazo que considere conveniente a sus intereses.

Por esa razón, alegó que debía revocarse la decisión de primera instancia para, en su lugar, denegar las pretensiones de la demanda.

2.5.2. Apelación de la demandante

La demandante insistió en que el pliego de cargos fue expedido por fuera del término, en tanto se profirió después de los dos años que exige el artículo 638 E.T. para el efecto. Que, en consecuencia, no estaba obligada a presentar la información requerida por el año gravable 2007.

Dijo que si no se acepta el cargo por pérdida de la potestad sancionadora del Estado, se considere que, en este caso, la sanción se liquidó sobre una base

equivocada, en el entendido de que la administración no contaba con la información cierta y completa que permitiera establecer que la sanción ascendía a \$279.074.000, posteriormente reducida a \$260.487.000.

Que, en efecto, las bases fijadas para la presentación de la información tributaria fueron determinadas por el Director General de la DIAN en la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007, en la que dispuso la información a suministrar con base en el artículo 631 del E.T.

Que si fuera procedente determinar la base extrayéndola de partidas globales de las declaraciones tributarias no existiría la necesidad de que el Director General de la DIAN determinara la obligación de suministrar la información.

Que, por lo anterior, si se llegara a la conclusión de que todas las bases declaradas por renta, venta y retenciones, presentadas por los contribuyentes, fueran objeto de información tributaria, sobraría la facultad legal conferida al Director General de la DIAN.

Que, por consiguiente, llegó a la conclusión de que la DIAN no poseía información cierta que permitiera determinar la base para aplicar la sanción y, al dar respuesta al pliego de cargos, liquidó la sanción conforme con el segundo criterio establecido en el literal a) del artículo 651 del E.T., esto es, aplicando el 0,5% sobre los ingresos netos declarados por la contribuyente por el año gravable 2007.

Finalmente, pidió que en caso de no aceptarse los argumentos presentados con el escrito de apelación, se reliquide la sanción impuesta en la sentencia de primera instancia, pues el *a quo* sostuvo que el daño que se causó a la

administración no fue de una entidad tan grande, que permitiera la imposición de la máxima establecida en el 651 ibídem.

Agregó que la DIAN nunca probó la supuesta afectación causada por la omisión en la presentación de la información exógena y que, en consecuencia, debía imponerse la mínima legal permitida, esto es, del 0,1%.

Por todo lo anterior, pidió que se revocara la decisión de primera instancia y que, en su lugar, se accediera a las pretensiones principales y subsidiarias planteadas en la demanda.

2.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes insistieron en lo dicho en el recurso de apelación.

2.7. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decidirá sobre el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Risaralda que anuló parcialmente la Resolución Sanción No. 162412011000157 del 14 de junio de 2011 y su modificatoria, Resolución 900078 del 29 de junio de 2012, mediante las que la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira de la U.A.E. DIAN le impuso a la demandante sanción por no presentar información exógena del impuesto sobre la renta del año gravable 2007.

3.1. Problemas jurídicos:

Conforme con el recurso de apelación de la demandante, la Sala debe decidir: (i) si prescribió la facultad sancionatoria de la DIAN, pues a su juicio, tanto el pliego de cargos, como la resolución sanción fueron expedidos por fuera del término dispuesto en el artículo 638 del E.T. y (ii) si la sanción impuesta en los actos acusados debió liquidarse sobre los ingresos netos declarados y en forma “proporcional y razonable”, en los términos del artículo 651 ibídem.

Y, conforme con el recurso de apelación de la DIAN, se debe resolver si era procedente que la sentencia apelada graduara la sanción en el 1%.

3.1.1. De la prescripción de la facultad sancionatoria

La Administración impuso a la actora la sanción por no suministrar la información de que tratan todos los literales⁸ del artículo 631 del Estatuto Tributario, cuyo texto dice:

“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:

a. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas, cooperadas, comuneras o asociadas de la respectiva entidad, con indicación del valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, así como de las participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles.

⁸ Ver folio 64, pliego de cargos numeral 6.

- b. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.*
- c. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.*
- d. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.*
- e. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior a 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.*
- j. Descripción de los activos fijos adquiridos en el año, cuyo costo de adquisición exceda de siete millones cuatrocientos mil pesos (\$7.400.000), con indicación del valor patrimonial y del costo fiscal.*
- k. La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.”*

La normativa transcrita autoriza, además, al Director General de la DIAN para requerir información a los administrados con el fin de realizar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, sin desconocer las facultades legales de fiscalización e investigación otorgadas a esa entidad.

En virtud de esa autorización, el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expidió la Resolución N°12690 del 29 de octubre de 2007, por la cual estableció, para el año gravable 2007, el grupo de obligados a suministrar la información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998. Además, señaló el contenido y características técnicas para la presentación y fijó los plazos para la entrega.

De conformidad con lo dispuesto en el literal a) del artículo 1° de la mencionada resolución, estaban obligados a presentar dicha información las personas naturales, las 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, cuyos ingresos brutos del año gravable 2006 hubieran superado los mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000).

De acuerdo con la declaración de renta de la demandante correspondiente al 2006, los ingresos brutos ascendieron a \$1.644.609.000⁹.

En consecuencia, está demostrado que en el 2006 la actora declaró ingresos brutos superiores al tope fijado en la Resolución 12690 de 2007, circunstancia que la ubica en el grupo de obligados a 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, correspondiente al año gravable 2007.

Ahora bien, conforme con el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007, el plazo para la entrega de dicha información venció el 4 de abril de 2008,

⁹ Ver folio 6 c.a.a

teniendo en cuenta que la obligada es persona natural y que los dos últimos dígitos del NIT son 43. La Administración impuso la sanción al constatar que la actora no cumplió dicha obligación.

En el proceso, la actora planteó que si bien se configuró la conducta omisiva, lo cierto es que no hay lugar a la imposición de la sanción, toda vez que el pliego de cargos fue proferido por fuera del término que el artículo 638 del E.T. establece para el efecto.

Entonces, configurado el supuesto de hecho que da lugar a imponer la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, dicha sanción debe ser impuesta en los siguientes términos:

“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 o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:*

a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios: “- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea. “(...)

Cuando 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.”

Conforme con el primer inciso de la norma transcrita, las personas obligadas a suministrar información tributaria, y aquellas a las que la Administración les hubiere solicitado información o pruebas, pueden ser sancionadas si incurren en las siguientes conductas: i) cuando no suministran la información requerida en el plazo fijado para ello, ii) cuando presentan la información requerida pero el contenido tiene errores y iii) cuando entregan información distinta de la requerida.

En la demanda, la actora insistió en que la Administración actuó sin competencia, porque a la fecha de notificación del pliego de cargos la facultad sancionatoria había prescrito.

Por su parte, la DIAN sostuvo que el pliego de cargos fue oportuno, posición que compartió el Tribunal de primera instancia, con fundamento en sentencias proferidas por esta Sección.

En consecuencia, la Sala estudiará la normativa aplicable a las infracciones relacionadas con la obligación de informar y la correspondiente sanción y hará las precisiones del caso.

El artículo 637 del E.T., establece que las sanciones, en general, se pueden imponer en las liquidaciones oficiales o mediante resolución independiente. Para el efecto, en el artículo 638 ibídem, dispone:

“Art. 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES.

Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con lo anterior, esta Sala ha dicho¹⁰ que la prescripción de la Administración para imponer sanciones se sujeta a las siguientes reglas:

“1. Si la Administración impone sanción en la liquidación oficial, el término de prescripción será igual al que tiene para practicar la respectiva liquidación oficial. 2. Si la Administración impone la sanción mediante resolución independiente, previamente, deberá formular pliego de cargos. La Administración deberá formular este acto previo “dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas”.

3. Están exceptuadas de la regla anterior: “la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y

¹⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de julio de 2014. Expediente No. 54001-23-33-000-2012-00071-01 [20161]. Demandante: DANIEL ALBERTO DUBEIBE BLANCO c/ U.A.E. DIAN. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años”.

4. La Administración Tributaria impondrá la sanción en el ‘plazo de seis meses’ contados a partir del vencimiento del término para responder el pliego de cargos, “previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar”.

En consonancia con lo anterior, el término de prescripción de la facultad sancionatoria de la administración se da en dos circunstancias, a saber: (i) que se trate de irregularidades que se configuran en un instante determinado y, (ii) que se trate de infracciones continuadas.

En caso de infracciones instantáneas, como ocurre en este caso, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debía presentar, la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período en el que ocurrió el hecho irregular sancionable.

En lo que tiene que ver con las sanciones relativas a informaciones, conforme con el artículo 651 del E.T., pueden ser sancionadas (i) las personas obligadas a suministrar información tributaria y (ii) las personas a quienes la Administración les haya solicitado información o pruebas, en ambos casos, si el sujeto pasivo de la obligación de informar incurre en alguna de las conductas que la misma norma prevé como sancionables.

Por lo anterior, y en consonancia con la jurisprudencia reiterada de esta Sección, cuando se trate de la sanción por no suministrar la información requerida en el plazo fijado para ello, que es lo que se analiza en el *sub examine*, el término de prescripción debe contarse a partir de la fecha en que el contribuyente presentó, o debió presentar, el denuncia tributario

[declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio] del año en el que venció el plazo fijado para cumplir dicha obligación formal.

En el presente asunto, como se dijo, la obligación incumplida fue la exigida por el Director General de la DIAN en la Resolución 12690 de 2007, acto normativo que en el artículo 18 dispuso:

***“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:*

*...PERSONAS JURÍDICAS Y ASIMILADAS Y PERSONAS NATURALES: Fecha Últimos Dígitos Marzo 25 de 2008 01 a 05 (...) **Abril 4 de 2008 41 a 45** (...) Abril 22 de 2008 96 a 00.” (Resalta la Sala).*

De acuerdo con la resolución 12690, el límite fijado para la entrega de la información por parte de la demandante estaba fijado para el 4 de abril de 2008. Una vez cumplido el plazo, si el obligado no suministra la información, se configura la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del E.T. Por tanto, la infracción tributaria acaeció una vez venció el plazo fijado en la resolución sin que el obligado suministrara la información requerida.

En consecuencia, como las fechas límite para el cumplimiento de la obligación prevista en dicha resolución vencieron en el 2008, el hecho sancionable ocurrió en ese periodo. Así las cosas, el pliego de cargos debió formularse en los dos años siguientes, contados a partir de la fecha en que el obligado a informar presentó, o debió presentar la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del 2008.

Al respecto, esta Sala ha sostenido que la anterior consideración precisa el alcance de la expresión *“dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable”* contenida en el artículo 638 del Estatuto Tributario, en lo que tiene que ver con las infracciones a la obligación de informar y su correspondiente sanción.

Por las razones expuestas, la Sala advierte que, en este caso, la facultad de la Administración no había prescrito, toda vez que el hecho sancionable ocurrió en el 2008. El término de dos años para formular el pliego de cargos comenzó a correr a partir del 14 de agosto de 2009, fecha en que la demandante debía presentar la declaración de renta del año gravable 2008, y finalizó el 14 de agosto de 2011. En consecuencia, el pliego de cargos, notificado el 17 de diciembre de 2010¹¹, fue oportuno.

El cargo no prospera.

3.1.2. De la base para cuantificar la sanción

A juicio de la demandante, la DIAN vulneró el artículo 651 del E.T., porque tasó la sanción por no informar en el 5% sobre los valores reportados en las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente, presentadas por la contribuyente por el año gravable 2007. Habida cuenta de que en los formatos que entregó a la DIAN reportó una información distinta a la reportada en los aludidos denuncios tributarios, para la demandante, no existe certeza sobre el monto de la información que debió reportarse y, por lo tanto, la sanción debió tasarse en el 0.5% de los ingresos netos, conforme lo dispone el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del E.T.

¹¹ Folio 39 del c.a.a.

En efecto, la Administración calculó el monto de la sanción teniendo como base la información contenida en las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente del 2007, presentadas por el contribuyente, así:

RESOLUCIÓN No. 12690/2007	FORMATO	NOMBRE FORMATO	VALOR
Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuentas	1.551.624.000
Artículo 5	1002	Información de retenciones en la fuente practicadas	0
Artículo 6	1003	Información de retenciones en la fuente que le practicaron	27.559.000
Artículo 7	1004	Información de los descuentos tributarios solicitados	0
Artículo 9	1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable	122.342.000
Artículo 9	1006	Información de impuesto sobre las ventas generado	207.026.000
Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	1.292.882.000
Artículo 11	1008	Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2007	27.805.000
Artículo 10	1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	203.537.000
Artículo 3	1010	Información de socios y accionistas	0
Artículo 12	1011	Información de las declaraciones tributarias	722.453.000
Artículo 12	1012	Información de declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes.	1.426.243.000
Total Base Sanción			5.581.471.000
Porcentaje de la Sanción (Según Art. 651 E.T. Inc. 1 literal a) y Resolución 11774/05 Art. 1 literal a)			5%
Total sanción			279.073.550

La demandante pide que la sanción se tase sobre los “*ingresos recibidos en el año*” que ascienden a \$1.292.882.000, que, como se ve en la tabla, corresponde al valor consignado en el renglón 48 “*Total ingresos netos*” de la declaración de renta del año 2007 presentada electrónicamente por el contribuyente el 17 de junio de 2008¹².

La Sala considera que se debe confirmar la sentencia apelada por cuanto la tarifa del 0.5% solo se aplica cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o cuando esta no tenga cuantía.

¹² Folio 88 c.p.

Resulta que, en el caso concreto, sí se pudo establecer la base para tasar la sanción, puesto que la DIAN tuvo en cuenta los datos reportados en las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente. La demandante no cuestionó esos valores. Y aunque manifestó que la información reportada en los formatos entregados a instancia de la notificación del pliego de cargos, y certificada por contador público, era mayor que la que tomó la DIAN, para la Sala, esa presunta inconsistencia era irrelevante, puesto que tales inconsistencias no eran objeto de análisis en la actuación administrativa adelantada por la DIAN para imponer la sanción por no informar. Más bien, podrían servir para formular la liquidación oficial de revisión por los mayores valores presuntamente no declarados por la demandante.

De manera que para establecer la base de la sanción bastaba con que la DIAN tomara la información reportada por la propia contribuyente en las declaraciones tributarias, pues éstas gozan de presunción de veracidad, al tenor del artículo 746 del Estatuto Tributario.

El cargo no prospera.

3.1.3. De la gradualidad y proporcionalidad de la sanción

Conforme con el recurso de apelación de la DIAN, se debe resolver si fue pertinente que el a quo graduara la sanción que impuso la DIAN en el sentido de rebajar la tarifa del 5 al 1%.

La Sala aprecia que los actos administrativos demandados se fundamentaron en el artículo 651 del Estatuto Tributario y en el artículo 1º de la Resolución

11774 de 2005¹³, que para eventos como el analizado precisó que por criterio de gradualidad la sanción debía imponerse en el 5%, a pesar de que el artículo 651 del E.T. permite imponerla “hasta” ese tope.

Al respecto, la Sala ha reiterado que “es evidente que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión ‘hasta el 5%’, se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria”; por tanto, corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad, como ya se mencionó, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción¹⁴.

Así mismo, refiriéndose a entregas de información junto con las respuestas a los pliegos de cargos, ha señalado que el hecho de que la Administración pueda validarla “no es una forma de subsanar la omisión, porque ello implicaría que desapareciera la extemporaneidad en la entrega de la información; **sino que constituye simplemente un mecanismo para atenuar la sanción por la omisión efectivamente ocurrida**¹⁵”. Lo anterior,

¹³ **Artículo 1°.** Graduación de la sanción cuando existe base para imponerla. La sanción de que trata el inciso segundo del literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario se aplicará en forma gradual de acuerdo con la conducta en la cual incurrió el contribuyente o el obligado, según el caso, teniendo en cuenta el tope máximo establecido en el citado literal y los criterios que a continuación se enuncian:

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

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

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

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

¹⁴ Sentencias de 20 de abril del 2001, exp. 11658, 20 de febrero y 4 de abril del 2003, exps. 12736 y 12897, 15 de junio del 2006, exp. 2003-00453-01, 26 de marzo del 2009, exp. 16169, 24 de octubre de 2013, exp. 19454 y 26 de marzo de 2015, exp. 20219.

porque la sanción por no informar puede catalogarse, como regla general, de carácter objetivo.

En los actos administrativos demandados, la DIAN acepta que, efectivamente, recibió los formatos 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011 y 1012. Pero, el acto también da cuenta de que la información de los formatos 1007, 1008, 1009 y 1012 no pudo ni verse porque se suministró con errores.

La Sala aprecia que en los folios 121 a 128 aparece la información reportada y, precisamente, se deja la constancia, a mano alzada, en la copia del correo electrónico que da cuenta del envío de los archivos electrónicos, que los formatos 1003, 1005, 1007, 1008 y 1012 *“no son válidos por inconvenientes en el sistema”*¹⁶. Y la copia impresa del contenido de tales formatos reporta la información de los formatos 1001, 1002, 1005, 1006 y 1011.

Las circunstancias de hecho precisadas permiten inferir que la demandante sí entregó la información, pero que por inconvenientes en el sistema de la propia entidad demandada no se pudo leer. La Sala considera que no hay razones para imputar esos inconvenientes ocurridos en el sistema a la demandante, pues no hay prueba que indique que tales hechos hayan ocurrido por culpa de la demandante. Por lo tanto, para la Sala es pertinente graduar la sanción al 1%.

En esa medida, en aplicación de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, así como los de justicia y equidad en la cuantificación de la sanción, y teniendo en cuenta que la demandante reportó

¹⁵ Sentencia del 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

¹⁶ Folio 121.

extemporáneamente la información requerida por la DIAN con ocasión del pliego de cargos, según la DIAN, resulta procedente graduar la sanción aplicando la tarifa del 1% sobre la base determinada por la Administración, así como lo dispuso el *a quo*.

Además, debe tenerse en cuenta que la gradualidad de la sanción que en esta instancia se hace tiene en cuenta la ausencia de elementos probatorios que demuestren la existencia de un daño en cabeza del Estado, por la omisión de la información.

El cargo prospera parcialmente.

Por lo tanto, la Sala confirmará el numeral 6.5.1. de la sentencia del 9 de mayo de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que anuló parcialmente los actos demandados.

Del Restablecimiento del derecho:

La nulidad parcial de los actos demandados indica que se debe reliquidar la sanción que propuso la DIAN, y, para el efecto, es menester calcular la sanción en el 1% sobre la base de la información que tomó la DIAN en la Resolución 900078 del 29 de junio de 2012 que, en reconsideración, modificó la base de la sanción que se fijó en la Resolución No. 162412011000157 del 14 de junio de 2011. A ese resultado se le deberá calcular el 10% de la sanción reducida por pago, en vista de que está probado que la demandante satisfizo los requisitos previstos en el artículo 651 del E.T. como se pasa a explicar en la siguiente liquidación:

RESOLUCIÓN No. 12690/2007	FORMATO	NOMBRE FORMATO	VALOR
Artículo 4	1001	Información de pagos o abonos en cuentas	\$ 1.193.908.000
Artículo 6	1003	Información de retenciones en la fuente practicadas	\$ 13.543.000
Artículo 9	1005	Información del impuesto sobre las ventas descontable	\$ 122.342.000
Artículo 9	1006	Información de impuesto sobre las ventas generado	\$ 207.026.000
Artículo 12	1011	Información de las declaraciones tributarias	\$ 722.453.000
Artículo 8	1007	Información de los ingresos recibidos en el año	\$ 1.292.882.000
Artículo 11	1008	Información de los deudores de créditos activos a 31 de diciembre de 2007	\$ 27.805.000
Artículo 10	1009	Información del saldo de los pasivos a 31 de diciembre de 2007	\$ 203.537.000
Artículo 12	1012	Información de declaraciones tributarias, acciones, inversiones en bonos, títulos valores y cuentas de ahorro y cuentas corrientes.	\$ 1.426.243.000
Total Base Sanción			\$ 5.209.739.000
Porcentaje de la Sanción (Según Art. 651 E.T. Inc. 1 literal a) y Resolución 11774/05 Art. 1 literal a)			1%
Total sanción			\$ 52.097.390
Porcentaje de reducción de la sanción por subsanar la omisión antes de la notificación del acto que impone la sanción			10%
TOTAL SANCIÓN REDUCIDA			\$ 5.209.739

Como se puede apreciar, la demandante acreditó la entrega parcial de la información cuando respondió el pliego de cargos, y, además, es un hecho no cuestionado que pagó \$6.465.000 a título de sanción reducida al 10%, por haber subsanado la omisión antes de la notificación de la Resolución que impuso la sanción. Esta suma cubre el monto que resulta de aplicar el 10%

sobre la sanción que en esta oportunidad se propone (\$52.097.390), por lo tanto, es pertinente reconocer la reducción de la sanción en favor de la demandante.

En consecuencia, la Sala modificará el numeral 6.5.2. de la sentencia del 9 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, en el sentido de: (i) fijar la sanción a cargo de la demandante en cuantía de cinco millones doscientos diez mil pesos (\$5.210.000¹⁷), (ii) Tener como parte de pago de esa sanción los \$6.465.000, (iii) declarar que la demandante se encuentra a paz y salvo por el pago de la sanción (iv) condenar a la DIAN a devolver la suma de un millón doscientos cincuenta y cinco mil pesos (\$1.255.000¹⁸), debidamente indexada al tenor del inciso final del artículo 187 de la Ley 1437 de 2011. Esta suma causará interés moratorio en los términos del artículo 192 de la Ley 1437 de 2011 (nuevo CPACA).

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,

F A L L A:

PRIMERO. MODIFÍCASE el numeral 6.5.2. de la sentencia del 9 de mayo de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por Carmen Astrid Sarabia de Giraldo contra la U.A.E. DIAN. Dicho numeral queda así:

¹⁷ Se aproxima al mayor múltiplo de mil

¹⁸ Diferencia entre \$6.465.000 y \$5.582.000

6.5.2. Como consecuencia de lo anterior y, a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE: i) que la sanción que le impuso la DIAN por no enviar información es de cinco millones doscientos diez mil pesos (\$5.210.000); ii) que como parte de pago de esa sanción la demandante acreditó la suma de Seis millones cuatrocientos sesenta y cinco mil pesos (\$6.465.000) (iii) que como consecuencia de lo anterior, la demandante se encuentra a paz y salvo en el pago de la sanción que le impuso la DIAN y, iii) que la U.A.E. DIAN adeuda a la demandante la suma de la suma de un millón doscientos cincuenta y cinco mil pesos (\$1.255.000), y, en consecuencia, CONDENASE a la U.A.E. DIAN a devolver esa suma de dinero, debidamente indexada, que causará intereses moratorios a partir de la ejecutoria de esta sentencia, en los términos del inciso tercero del artículo 192 de la Ley 1437 de 2011 (nuevo CPACA).

SEGUNDO. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ