

DEBIDO PROCESO – Es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata compuesto por tres ejes fundamentales / DERECHO DE DEFENSA Y CONTRADICCIÓN – Se garantiza cuando la ley regula los medios de prueba y señala las oportunidades para controvertir los hechos que asignan responsabilidad

El debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata compuesto por tres ejes fundamentales: (i) el derecho de defensa y contradicción, (ii) el impulso y trámite de los procesos conforme con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento y (iii) que el asunto sea resuelto por el juez o funcionario competente para ello. La grave violación de cualquiera de esos ejes comporta la vulneración de esa garantía fundamental. De hecho, es la ley, en sentido amplio, la encargada de materializar las reglas derivadas del debido proceso. En ese entendido, sobre el derecho de defensa y de contradicción, eje fundamental del debido proceso, la Sala precisa que se garantiza en la medida en que la ley, en sentido amplio, regule (i) los medios de prueba que se pueden utilizar para demostrar determinados hechos, y, (ii) las oportunidades que se deben ofrecer para controvertir los hechos que permiten inferir cierta responsabilidad de determinados sujetos, ora mediante la oportunidad para expresar los motivos o razones de la defensa ora mediante la oportunidad para presentar las pruebas que respalden esos motivos y razones.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 29

NOTA DE RELATORIA: Sobre el alcance del derecho fundamental al debido proceso se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 18 de julio de 2011, Exp. 11001-03-27-000-2006-00044-00(16191), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

NOTIFICACION DE DECISION JUDICIAL – Es un elemento fundamental del derecho al debido proceso / NOTIFICACION POR CORREO DE ACTO TRIBUTARIO – Es válida aunque la sociedad destinataria no reciba directamente el acto / DIRECCION REPORTADA EN EL RUT – Se presume que una vez entregada la correspondencia allí, el contribuyente se entera de la comunicación remitida / PRESUNCION DE CONOCIMIENTO DEL ACTO TRIBUTARIO NOTIFICADO – Le corresponde al contribuyente desvirtuarla con pruebas pertinentes, conducentes y útiles

La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues así se dan a conocer éstas a los administrados para que puedan ejercer su derecho de defensa; a su vez, mientras los actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo). La forma de cumplir con la notificación debe ser adecuada a la finalidad de que el administrado conozca verdaderamente los actos administrativos y pueda ejercer los medios de defensa pertinentes. Para efectos del caso, resulta pertinente reiterar lo dicho en la sentencia del 13 de septiembre de 2012, en la que la Sala analizó si era válida la notificación por correo realizada mediante la entrega del acto en la dirección correcta, pero a una persona, presuntamente, desconocida por el interesado. En esa oportunidad, se consideró: (...) De acuerdo con la referida sentencia, la notificación por correo es válida aunque la sociedad destinataria no reciba directamente el acto, ya que se presume la vinculación entre la persona que recibe el correo y el destinatario, si aquella se encuentra en la dirección indicada por el interesado. No obstante, el interesado puede valerse de los medios de prueba

previstos en la ley para desvirtuar la presunción. (...) Así, la legislación tributaria tiene previsto el RUT, que es la base de datos en la que constan las direcciones reportadas por los contribuyentes. También consagra las formas de notificación de los actos, entre estas, la notificación por correo que se constata por la suscripción del acuse de recibido del acto remitido. Correlativamente, los contribuyentes deben garantizar que en la dirección reportada se reciba la correspondencia, pues de nada sirve suministrar una dirección sin dar la garantía de recibido de la misma. De ahí que sea pertinente presumir que, entregada una correspondencia en la dirección reportada en el RUT, el contribuyente se entera de la comunicación remitida. Le corresponde al contribuyente desvirtuar la presunción pero, se reitera, con pruebas pertinentes, conducentes y útiles que lleven al convencimiento del juez de que, en efecto, el contribuyente no se enteró de la actuación administrativa. De manera que, para la Sala, ninguna de las pruebas ofrece certeza alguna sobre el protocolo o procedimiento que tenía la sociedad para recibir la correspondencia ni las razones que permitan justificar el hecho de que un tercero presuntamente ajeno a la empresa tomó la correspondencia para ocultarla a sus destinatarios. En consecuencia, si bien es cierto que la Sección ha sostenido que el contribuyente puede *“demostrar la inexistencia de relación alguna con el receptor del correo y, por esa vía, desvirtuar la presunción de la que se viene hablando.”*, también lo es que *“[T]al demostración sólo puede partir de una prolija actividad probatoria a través de medios pertinentes, conducentes y fehacientes (...)”*.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 48

NOTA DE RELATORIA: Sobre la validez de la notificación por correo realizada mediante entrega del acto a la dirección correcta se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 13 de septiembre de 2012, Exp. 25000-23-27-000-2008-00172-01(18473), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

SANCION POR NO PRESENTAR INFORMACION TRIBUTARIA – Para imponerla no se requiere que la autoridad demuestre que la omisión del obligado ha causado un daño a la administración / DAÑO A LA ADMINISTRACION POR NO ENVIO DE INFORMACION – El no presentar la información tributaria por parte del contribuyente presupone un daño real o potencial a los intereses públicos / GRADUALIDAD DE LA SANCION POR NO DECLARAR – Para su gradualidad se tiene en cuenta la fecha de la entrega de la información / TOPE DE LA SANCION POR NO ENTREGAR INFORMACION TRIBUTARIA – Se debe tener en cuenta el establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario

[...] la Sala ha dicho que para imponer la sanción no se requiere que la autoridad tributaria demuestre que la omisión o la acción del obligado, según el caso, haya causado efectivamente un daño a los intereses de la propia administración o de terceros, puesto que el tipo de falta administrativa prevista en el artículo 651 del E.T. presupone el riesgo real o potencial de que la omisión o la comisión del error cause un daño, en general, a los intereses públicos. Igualmente ha precisado que cuando no se suministra la información o se suministra con errores que impidan su convalidación, se perjudica la misión de la Administración, y ese perjuicio, que en principio es potencial, constituye un daño *per se* y una amenaza de daños mayores que amerita ser sancionado en las condiciones de razonabilidad y proporcionalidad que fijó la misma ley. También ha precisado 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 Administración tributaria. En el caso está probado que la demandante entregó la información pedida, que era la correspondiente a las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas en otros municipios por los años 2008 y 2009. Habida cuenta de que la información se requería para verificar la información de las declaraciones del impuesto de industria y comercio de esos años, es menester tener en cuenta que el Distrito de Santa Marta podía ejercer las facultades de fiscalización del impuesto del año 2009 hasta el 21 de enero del año 2012, si se tiene en cuenta que la declaración del último bimestre de ese año fue entregada el 21 de enero de 2010. En ese contexto, la información que entregó la demandante el 25 de julio de 2011 [fecha de interposición del recurso de reconsideración] le servía al Distrito de Santa Marta para fiscalizar el período correspondiente al año 2009. En consideración a lo anterior, la Sala estima que la sanción que la Administración fijó en 3.5% es razonable y proporcional al tiempo que transcurrió desde el momento en que el Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta requirió al demandante la información y la fecha en que este la entregó, si se toma como referencia la fecha hasta la que el Distrito podía ejercer las facultades de fiscalización. Sin embargo, como la sanción calculada excede el tope máximo que se puede imponer de sanción que prevé el artículo 651 del Estatuto Tributario, resulta pertinente confirmar la sanción a cargo de la demandante en \$368.325.000, como fue liquidada en los actos administrativos demandados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 651

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., cuatro (4) de febrero de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 47001-23-31-000-2012-00102-01(20899)

Actor: COMERCIALIZADORA GOLDEN RESORTS S.A.

Demandado: DISTRITO TURISTICO, CULTURAL E HISTORICO DE SANTA MARTA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad actora contra la sentencia del 6 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que negó la pretensión de nulidad de la Resolución 22481-22-14235 del 29 de abril de 2011 y su confirmatoria, Resolución 6916 del 26 de octubre de 2011, expedidas por el Distrito de Santa Marta.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El Distrito de Santa Marta, por medio de la Resolución 22481-22-14235 del 29 de abril de 2011, le impuso a la demandante la sanción propuesta en el pliego de cargos. Esta resolución fue confirmada, en reconsideración, por medio de la Resolución 6916 del 26 de octubre de 2011¹.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

La demandante formuló las siguientes pretensiones:

“3.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

3.1.1. Resolución número 22481-22-14235 del 29 de abril de 2011 por medio de la cual se impuso a la sociedad demandante sanción por no suministrar información.

3.1.2. Auto con el que se admitió el recurso de reconsideración interpuesto.

3.1.3 Resolución número 6916 de 26 de octubre de 2.011 con la que se resolvió el recurso de reconsideración confirmado (sic) el monto de la sanción recurrida.

3.2. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, se restablezca el derecho de la sociedad afectada declarando y reconociendo que no es procedente la sanción impuesta en su contra y que no está obligada a pagar tal sanción.

3.3. Que se ordene a la entidad demandada indemnizar a la sociedad demandante el pago de los gastos y costos que le ha ocasionado la atención del proceso administrativo y la presentación de ésta demanda; y,

3.4. Que en el evento de oponerse a la demanda, se condene a la entidad demandada al pago de costas y perjuicios. ”

¹ Folios 279 a 293.

2.1.1. Normas violadas

El demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones legales y constitucionales:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 563 a 568 del Estatuto Tributario.
- Artículo 191 del Estatuto Tributario del Distrito de Santa Marta (Acuerdo 011 del 29 de diciembre de 2006).

2.1.2. Concepto de la violación

- **Violación del derecho al debido proceso**

La demandante dijo que la notificación del requerimiento de información y del pliego de cargos fue irregular, pues solo tuvo conocimiento de estos cuando se le notificó la Resolución 22481-22-14235 del 29 de abril de 2011, que le impuso sanción por no enviar información.

Advirtió que en la guía de la empresa de correo, en la que supuestamente se acredita la notificación, no aparece la fecha en que fue recibida por la sociedad, y sólo aparece el nombre de la persona que la recibió (Leonor Conrado). Agregó que al no tener certeza sobre la fecha en que se recibió la notificación, esta es inválida y no surte efecto alguno, por no hacerse en la forma prevista en el estatuto tributario nacional.

Indicó que ninguno de los funcionarios, vinculados o empleados de la sociedad recibió el requerimiento de información en la dirección registrada en la última declaración tributaria.

Precisó que al no haberse notificado el requerimiento ordinario de información y el pliego de cargos, la resolución acusada, que le impuso la sanción, es nula por violación del derecho al debido proceso.

- **Violación del artículo 651 del E.T. por no configurarse el daño**

La demandante precisó que conforme con el artículo 651 E.T. y la sentencia C-160/98 de la Corte Constitucional, la omisión de no informar debe generar un daño a la Administración, y la sanción que se imponga debe ser proporcional al daño producido.

Dijo que el Distrito de Santa Marta no probó el daño ocasionado por la supuesta omisión de entregar la información que le requirió a la sociedad, y, por el contrario, le impuso la sanción máxima del 5%, liquidada sobre el valor de los ingresos que obtuvo fuera de la ciudad de Bogotá, durante los años 2008 y 2009.

Para la demandante, la imposibilidad de efectuar cruces y estudios no constituye un perjuicio, como lo afirmó el Distrito de Santa Marta en los actos acusados, sino que debe, necesariamente, estar referida a una circunstancia o declaración en concreto.

Advirtió que los datos y cifras que incluyó en las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas en el Distrito de Santa Marta, obedecieron a la realidad y están debidamente soportados. Así mismo, que sobre el total de los ingresos que recibió la sociedad, pagó el impuesto en cada uno de los distritos y municipios del país en los que desarrolla actividades.

- **Violación del principio de proporcionalidad**

Sostuvo que no todo error o falta de información conduce a la imposición de sanciones máximas, pues, de acuerdo con la sentencia C-160 de 1998 citada, debe existir proporcionalidad entre la sanción y la información dejada de suministrar, lo que no ocurrió en su caso.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado judicial del Distrito de Santa Marta contestó la demanda en los siguientes términos:

Precisó que el requerimiento ordinario y el pliego de cargos fueron enviados a la última dirección registrada en la declaración del impuesto de industria y comercio que presentó la demandante en el Distrito de Santa Marta, esto es, “KM 19 Vía

Ciénaga Costa Azul”, en aplicación de lo dispuesto en los artículos 563, 564 y 565 del E.T.

Sostuvo que, de acuerdo con la sentencia C-160 de 1998, no solo el hecho de no entregar la información requerida da lugar a la sanción del artículo 651 del E.T., sino también cuando la información se entrega con errores.

Adujo que la falta de entrega de la información por parte de la demandante le produjo un daño a la Administración, en la medida en que no pudo efectuar los estudios y cruces de información de manera adecuada, para el eficaz desempeño de la función fiscalizadora.

Observó que no se violó el principio de proporcionalidad, pues la sanción equivalió al 3.5% del total de la información no suministrada, según la Resolución 2113 del 7 de abril de 2011, mediante la que el Distrito de Santa Marta aplica el artículo 651 del E.T.

Explicó que como la información dejada de presentar ascendía a \$13.251.835.000, el 3.5% de dicho valor era de \$463.814.225. Que, sin embargo, como este valor excedía la sanción máxima señalada en el artículo 651 E.T. (15.000 UVT) para el año 2010, se le impuso una sanción de \$368.325.000.

Propuso las excepciones de ausencia de derecho, porque las actuaciones que originaron la sanción impuesta en los actos acusados se ajustaron a los artículos 270 y 271 del Estatuto Tributario del Distrito de Santa Marta (Acuerdo 011 de 2006). Así mismo, invocó la excepción de inepta demanda por ausencia de causal de nulidad, pues los cargos de violación descritos por la demandante no se ajustaron a ninguna de las causales del artículo 84 del Decreto 01 de 1984.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Magdalena negó las pretensiones de la demanda y declaró infundadas las excepciones propuestas.

Concluyó que no se violó el derecho al debido proceso de la demandante, pues el Distrito de Santa Marta notificó el requerimiento ordinario y el pliego de cargos a la dirección registrada en la última declaración presentada en esa jurisdicción, de

conformidad con los artículos 185, 191, 192, 193 y 195 del Acuerdo 11 de 2006 (Estatuto Tributario del Distrito de Santa Marta).

Consideró que el hecho de que las personas que recibieron el requerimiento ordinario y el pliego de cargos fueran o no empleadas de la sociedad demandante, no constituye una circunstancias que deba prever el Distrito de Santa Marta, pues las normas que regulan las notificaciones de las actuaciones tributarias no imponen a la Administración la carga de verificar que el personal que recibe las notificaciones esté vinculada al contribuyente, sino que se envíen a la dirección indicada por el contribuyente en la última declaración del impuesto presentada.

En cuanto a la ausencia de daño alegada, precisó que la sanción impuesta en los actos administrativos demandados se justificó en la omisión de la sociedad actora de enviar la información que fue solicitada por el Distrito de Santa Marta.

Observó que la sentencia C-160 de 1998 se pronunció sobre la exequibilidad parcial del artículo 651 del E.T., sin aludir al supuesto de no suministrar la información dentro del plazo establecido para ello. De tal manera que no es aceptable la afirmación de la demandante sobre que, para que proceda la sanción por no suministrar la información solicitada, el Distrito de Santa Marta tenga que probar la causación del daño, y, así mismo, imponer una sanción proporcional al daño.

El Tribunal consideró que la proporcionalidad en la sanción, de acuerdo con la citada sentencia de la Corte Constitucional, se aplica a los casos en que se suministre información errada o se entregue información diferente a la solicitada, y no cuando no se entrega la información.

Finalmente, concluyó que la sanción fue proporcional al hecho que la originó y se ajustó a la máxima prevista en el artículo 651 E.T., en concordancia con la Resolución 2113 del 7 de abril de 2011, pues la demandante no entregó la información que el Distrito de Santa Marta le requirió.

Así mismo, tampoco aceptó la reducción de la sanción por el hecho de haber entregado la información requerida extemporáneamente, pues, en los términos de la Resolución 2113 del 7 de abril de 2011, la información no se suministró dentro

de los 10 días siguientes al vencimiento del término otorgado para entregarla y/o dentro del mismo término y antes de la notificación del pliego de cargos.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en los siguientes alegatos:

Sobre la violación del derecho al debido proceso, alegó que el Tribunal no dijo nada sobre la ausencia de constancia de la fecha de recibo de la notificación del requerimiento ordinario. Esta situación, en su criterio, no se entiende subsanada con el hecho de que la notificación se hubiera enviado a la dirección registrada en la última declaración presentada en el Distrito.

Advirtió que la constancia de la empresa de correo, que aparece al reverso del requerimiento ordinario, sólo advirtió que el aviso fue entregado a una persona, sin indicar la fecha en la que tuvo lugar la notificación, lo que afecta la validez de la notificación.

Indicó que el Tribunal no tuvo en cuenta las declaraciones que reposan en el expediente, que dan cuenta de que las personas que, supuestamente, recibieron el requerimiento ordinario y el pliego de cargos, no tienen vínculo alguno con la sociedad.

Insistió en la violación del artículo 651 del E.T., al imponérsele una sanción desproporcional al supuesto daño causado a la Administración.

Adujo que en la sentencia C-160 de 1998 se analizó, de manera generalizada, lo concerniente a la proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones tributarias, y se estableció que la Administración deberá respetar estos principios al momento de imponer la sanción, en la medida en que se acredite la existencia del daño causado.

Dijo no desconocer la obligación que tiene de entregar la información que le requiera la Administración tributaria. Sin embargo, dijo que al no habersele notificado el requerimiento ordinario de la información y el pliego de cargos, no existió una conducta omisiva que diera lugar a la sanción que le fue impuesta.

Sostuvo que en el proceso administrativo se demostró que con la entrega de la información, extemporáneamente, no sufrió daño alguno, lo que no da lugar a la sanción desproporcionada que se le impuso.

Insistió en la violación del principio de proporcionalidad, pues la razón por la que no suministró la información que el Distrito de Santa Marta le requirió, se debió al hecho de la indebida notificación del requerimiento ordinario y, posteriormente, del pliego de cargos.

Dijo que la Administración debió tener en cuenta, al momento de imponer la sanción, que la información que era objeto del requerimiento ordinario fue enviada una vez tuvo conocimiento del mismo.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Distrito de Santa Marta** guardó silencio.

El **demandante** reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público pidió que se confirme la sentencia apelada.

No encontró probada la violación del derecho al debido proceso, pues la notificación del requerimiento ordinario y del pliego de cargos se hizo en debida forma a la demandante.

Para el Ministerio Público, no es acertado alegar que las personas que recibieron las notificaciones no tienen vínculo alguno con la sociedad, así como la fecha a partir de la cual debía contarse el término para entregar la información, pues estos aspectos no están en discusión.

En cuanto a la aplicación de la sentencia C-160 de 1998, para la acreditación del daño causado a la Administración, advirtió que el tratamiento para la omisión del contribuyente frente al deber de informar, es diferente al tratamiento que se da a la presentación de la información con errores o cuando no corresponde a lo

solicitado, pues la omisión es una conducta que obstruye o entorpece la labor de la Administración en la realización de estudios y cruces de información, para el debido control de los tributos.

Adujo que era procedente imponer la sanción máxima cuando no se entrega la información requerida, sin que su valor exceda los 15.000 UVT, de acuerdo con el artículo 651 E.T., y como lo hizo la Administración distrital.

No encontró violado el principio de proporcionalidad de la sanción, pues no existieron irregularidades en la notificación del requerimiento ordinario, que hayan impedido que la demandante conociera dicho acto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

3.1. Asunto preliminar

Previamente, la Sala precisa que se inhibirá de pronunciarse sobre la pretensión de nulidad del auto que admitió el recurso de reconsideración porque es un acto de trámite que no contiene una manifestación definitiva de la voluntad de la administración y, en consecuencia, no es susceptible de ser controvertido ante la jurisdicción.

3.2. Asunto de fondo

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Magdalena del 6 de noviembre de 2013, que negó la nulidad de la Resolución 22481-22-14235 del 29 de abril de 2011 y su confirmatoria, Resolución 6916 del 26 de octubre de 2011, expedidas por el Distrito de Santa Marta, actos que impusieron a la demandante la sanción por no suministrar información.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decidirá: i) si se violó el derecho al debido proceso como consecuencia de la presunta indebida notificación del requerimiento ordinario de información y del pliego de cargos y, ii) si la sanción impuesta en los actos demandados violó el artículo 651 del E.T., principalmente, el principio de proporcionalidad.

Para el efecto, la Sala parte de los siguientes hechos probados en el proceso:

- La empresa demandante presentó las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los bimestres 1 a 6 del año 2009. La declaración del último bimestre fue presentada el 21 de enero de 2010.
- El 23 de marzo de 2010, el Distrito de Santa Marta formuló el requerimiento ordinario de información 22311-543-12017, en el que solicitó a la demandante las “[D]eclaraciones del impuesto de industria y comercio de otros municipios que soporten el valor incluido en el renglón 13 (Ingresos obtenidos fuera del Distrito) de su declaración bimestral del impuesto de industria y comercio de Santa Marta”, correspondiente a los periodos 1 a 6 de los años 2008 y 2009². Para el efecto, la Administración le concedió un plazo de 15 días siguientes al recibo del requerimiento.

El requerimiento ordinario fue notificado por correo enviado por medio de la empresa LECTA CORREOS LTDA., a la dirección “KM 19 VÍA CIÉNAGA COSTA AZUL”, en la ciudad de Santa Marta. Según la guía de correo 5844, la notificación **fue recibida por la señora “Leonor Conrado”**³, que se identificó con el No. de Cédula de Ciudadanía No. 1082859649. La señora Leonor Conrado no dejó constancia de la fecha de recibido, solo consta que la guía de entrega data del 18 de abril de 2010.

- El 20 de enero de 2011, el Distrito de Santa Marta profirió el Pliego de Cargos 22371-15313787, en el que propuso imponerle a la demandante una sanción de \$368.325.000, por no enviar la información pedida en el requerimiento del 23 de marzo de 2010⁴.

El pliego de cargos fue notificado por correo enviado a la dirección “KM 19 VÍA CIÉNAGA COSTA AZUL”, en la ciudad de Santa Marta, y **fue recibida por la señora “Diana Frias”**, el 27 de enero de 2011, según da cuenta la guía de la empresa de correos LECTA CORREOS LTDA. 6078⁵.

² Folio 9 del cuaderno de antecedentes.

³ Folio 9 respaldo del cuaderno de antecedentes.

⁴ Folio 11 del cuaderno de antecedentes.

⁵ Folio 11 respaldo, del cuaderno de antecedentes.

- El 29 de abril de 2011, el Distrito de Santa Marta expidió la Resolución 22481-22-14235, por medio de la cual le impuso a la demandante una sanción de \$368.325.000, liquidada sobre la información que fue objeto del requerimiento ordinario, pero, únicamente, de los períodos 1 a 6 del año 2009.⁶

La resolución fue notificada a la demandante por correo, el 26 de mayo de 2011, según da cuenta la guía de correo 1046399275, de la empresa de correo SERVIENTREGA⁷, y **fue recibida por “Derly Rodríguez”**.

- El 25 de julio de 2011, la demandante presentó el recurso de reconsideración. Entregó con ese recurso la información requerida, esto es, las declaraciones del impuesto de industria y comercio de los años 2008 y 2009 presentadas en Bogotá, Cali, Girardot, Medellín, San Andrés y Cartagena.
- La Resolución 22481-22-14235 fue confirmada en reconsideración por medio de la Resolución 6916 del 26 de octubre de 2011, notificada el 10 de noviembre de 2011⁸. Este acto fue notificado personalmente a **Marelvís Fria Liscano**.

Con el escrito del recurso, la demandante aportó la información objeto del requerimiento ordinario, esto es, las declaraciones del impuesto de industria y comercio que presentó en Bogotá, Cali, Girardot, Medellín, San Andrés y Cartagena, correspondientes a los años 2008 y 2009⁹.

3.3. De la notificación de los actos administrativos de carácter tributario

El artículo 190 del Estatuto Tributario del Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta [Acuerdo 011 del 29 de diciembre de 2006] prevé que los **requerimientos**, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, resoluciones en que se impongan sanciones, las liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas de carácter tributario,

⁶ Folios 13 a 16 del cuaderno de antecedentes.

⁷ Folio 12 del cuaderno de antecedentes.

⁸ Folios 21 a 30 del cuaderno principal.

⁹ Folios 20 a 88 del cuaderno de antecedentes.

se notifican conforme con lo establecido en los artículos 565, 566, 569 y 570 del Estatuto Tributario Nacional.

Por su parte, el artículo 565 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, señala que:

“ARTÍCULO 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS. *Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.*

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. En este evento también procede la notificación electrónica.

PARÁGRAFO 1o. *La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.*

[...]

Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.

[...]"

De acuerdo con la anterior disposición normativa, la notificación por correo debe hacerse **a la última dirección informada por el contribuyente en el RUT**, y si, por error, se envía a una dirección distinta a la informada, se puede corregir dentro del término para notificar el acto.

3.3.1. Del caso concreto

3.3.1.1. De la violación del derecho al debido proceso

La demandante alegó la violación del derecho al debido proceso y del derecho de defensa, porque si bien las notificaciones del requerimiento ordinario y del pliego

de cargos fueron enviadas por correo a la última dirección informada, es decir, al “KM 19 VÍA CIÉNAGA COSTA AZUL”, en la ciudad de Santa Marta, fueron recibidas por personas que no tienen ningún vínculo laboral o comercial con la sociedad, y, en el caso del requerimiento ordinario, no existe constancia de la fecha de recibo de la notificación. Por esta razón, alegó, no pudo conocerlas y, en consecuencia, no pudo remitir, oportunamente, la información requerida.

Al respecto se considera:

El debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata compuesto por tres ejes fundamentales: (i) el derecho de defensa y contradicción, (ii) el impulso y trámite de los procesos conforme con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento y (iii) que el asunto sea resuelto por el juez o funcionario competente para ello. La grave violación de cualquiera de esos ejes comporta la vulneración de esa garantía fundamental. De hecho, es la ley, en sentido amplio, la encargada de materializar las reglas derivadas del debido proceso. En ese entendido, sobre el derecho de defensa y de contradicción, eje fundamental del debido proceso, la Sala precisa que se garantiza en la medida en que la ley, en sentido amplio, regule (i) los medios de prueba que se pueden utilizar para demostrar determinados hechos, y, (ii) las oportunidades que se deben ofrecer para controvertir los hechos que permiten inferir cierta responsabilidad de determinados sujetos, ora mediante la oportunidad para expresar los motivos o razones de la defensa ora mediante la oportunidad para presentar las pruebas que respalden esos motivos y razones¹⁰.

La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues así se dan a conocer éstas a los administrados para que puedan ejercer su derecho de defensa; a su vez, mientras los actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo)¹¹.

¹⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 18 de julio de 2011, expediente 110010327000200600044-00 (16191), Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹¹ **CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ. Bogotá, D.C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 19001-23-**

La forma de cumplir con la notificación debe ser adecuada a la finalidad de que el administrado conozca verdaderamente los actos administrativos y pueda ejercer los medios de defensa pertinentes¹².

Para efectos del caso, resulta pertinente reiterar lo dicho en la sentencia del 13 de septiembre de 2012¹³, en la que la Sala analizó si era válida la notificación por correo realizada mediante la entrega del acto en la dirección correcta, pero a una persona, presuntamente, desconocida por el interesado. En esa oportunidad, se consideró:

“En efecto, la entrega del correo que exige la norma es un elemento que semánticamente se encuentra exclusivamente asociado a la puesta de algo o de alguien en manos o en poder de otro, sin que el legislador hubiere ligado la identidad de éste a la de la persona misma del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

Cosa distinta es que la finalidad de la diligencia de notificación vista de cara a la efectividad del derecho de contradicción y del principio de publicidad, conduzca a procurar que aquél en cuyas manos se pone el correo sea su destinatario, lo que no implica invalidar la entrega cuando quiera que éste no sea el directo receptor del envío, pues el hecho de que se encuentre en la dirección informada por el contribuyente, permite presumir que tiene algún tipo de vínculo con quienes regularmente habitan en ese lugar.

Esa presunción cobra aún más fuerza tratándose de sociedades debidamente inscritas y dotadas de toda una estructura organizacional conformada por empleadores y empleados, en las que los representantes legales no son siempre las persona encargadas de atender al público en general y/o recibir la correspondencia que le envían, salvo prueba en contrario.

Con lo anterior quiere significarse que son válidas las entregas a personas distintas de los representantes legales de las sociedades contribuyentes, sin perjuicio de que éstas puedan demostrar la inexistencia de relación alguna con el receptor del correo y, por esa vía, desvirtuar la presunción de la que se viene hablando.

Tal demostración sólo puede partir de una prolija actividad probatoria a través de medios pertinentes, conducentes y fehacientes que en el caso concreto se echan de menos, pues el desconocimiento de la persona receptora del correo enviado, sólo corresponde a un decir de la parte actora, desprovisto de pruebas suficientes para afianzarlo y revestirlo de credibilidad irrefutable”.

**31-000-2005-00790-01(17295). Actor: CONCRETOS DE OCCIDENTE S.A
.Demandado: LA DIAN.**

¹² idem

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Bogotá D.C., trece (13) de septiembre del dos mil doce (2012). Radicación Número: 25000-23-27-000-2008-00172-01(18473). Actor: Termoflores S.A.E.S.P. Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

De acuerdo con la referida sentencia, la notificación por correo es válida aunque la sociedad destinataria no reciba directamente el acto, ya que se presume la vinculación entre la persona que recibe el correo y el destinatario, si aquella se encuentra en la dirección indicada por el interesado. No obstante, el interesado puede valerse de los medios de prueba previstos en la ley para desvirtuar la presunción.

En el caso *sub examine*, está probado que el Distrito de Santa Marta envió por correo el requerimiento ordinario 22311-543-12017 del 23 de marzo de 2010 y el pliego de cargos 22371-15313787 del 20 de enero de 2011 a la dirección “KM 19 VÍA CIÉNAGA COSTA AZUL”, en la ciudad de Santa Marta. Es decir que, se enviaron correctamente a la última dirección informada en el RUT.

La sociedad actora alegó que las personas que recibieron las notificaciones del requerimiento ordinario y del pliego de cargos, es decir, las señoras Leonor Conrado y Diana Frias, no tenían vínculo alguno con la sociedad. Para probar esta afirmación, solicitó la práctica de testimonios del entonces contador y el revisor fiscal de la sociedad. Estas pruebas fueron ordenadas por el *a quo* y practicadas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en audiencia del 22 de enero del 2013, en la que se dejó constancia de lo siguiente:

Testimonio de Rosa Aura Gómez Hernández

En el acta de la diligencia quedó constancia de lo siguiente:

- Que la señora Gómez Hernández trabajó como Jefe de Contabilidad de la sociedad Comercializadora Golden Resorts S.A. desde noviembre de 2007 al 30 de noviembre de 2011.
- Que sólo tuvo conocimiento del requerimiento ordinario 22311-543-12017 del 23 de marzo de 2010, cuando le fue notificada a la sociedad la Resolución 22481-22-14235 del 29 de abril de 2011.
- Que no conoce a las señoras Leonor Conrado y Diana Frías durante el tiempo que trabajó con la sociedad.

- Que la información objeto del requerimiento ordinario fue remitida con el recurso de reconsideración.

Testimonio de David Perdomo Bonilla

En el acta de la diligencia quedó constancia de lo siguiente:

- Que desde el año 2005 es el Revisor Fiscal de la sociedad Comercializadora Golden Resorts S.A.
- Que las señoras Leonor Conrado y Diana Frias no tuvieron relación laboral o comercial con la sociedad. Para probar esta afirmación, aportó las copias de las planillas de pago de seguridad social de la sociedad desde el año 2005 hasta el año 2011, las copias del libro auxiliar de la cuenta de nómina de la compañía del año 2011 junto con los respectivos libros auxiliares de la contabilidad y copias de las declaraciones renta de los años 2008 a 2011.

Con respecto a las pruebas testimoniales, que dan cuenta de que los testigos afirman que las personas que firmaron el recibo del acuse de recibo del pliego de cargos y del requerimiento ordinario no estaban vinculada a la empresa demandante, la Sala considera que en casos como el analizado el objeto de la prueba es demostrar que la empresa demandante no se enteró del requerimiento de información y del pliego de cargos a pesar de que fueron entregados en la dirección reportada por la propia empresa.

No se trata de demostrar si existía vínculo laboral entre la empresa demandante y quienes suscribieron los acuses de recibo del requerimiento de información y del pliego de cargo porque el contrato laboral no es la única forma que tienen las empresas para vincular personal que trabaje para la misma. Por ejemplo, pueden acudir a empresas de servicios temporales e incluso a la vinculación informal.

Por lo mismo, las copias de las planillas de liquidación de aportes parafiscales de las personas vinculadas laboralmente tampoco son prueba de que la empresa demandante no se enteró de la existencia del requerimiento de información y del pliego de cargos entregados en la dirección de la empresa.

El deber de contribución que tienen los contribuyentes y del Estado de garantizarles el derecho a la publicidad de las actuaciones administrativas les impone la obligación de establecer mecanismos adecuados de comunicación con las autoridades tributarias.

Así, la legislación tributaria tiene previsto el RUT, que es la base de datos en la que constan las direcciones reportadas por los contribuyentes. También consagra las formas de notificación de los actos, entre estas, la notificación por correo que se constata por la suscripción del acuse de recibido del acto remitido.

Correlativamente, los contribuyentes deben garantizar que en la dirección reportada se reciba la correspondencia, pues de nada sirve suministrar una dirección sin dar la garantía de recibido de la misma. De ahí que sea pertinente presumir que, entregada una correspondencia en la dirección reportada en el RUT, el contribuyente se entera de la comunicación remitida. Le corresponde al contribuyente desvirtuar la presunción pero, se reitera, con pruebas pertinentes, conducentes y útiles que lleven al convencimiento del juez de que, en efecto, el contribuyente no se enteró de la actuación administrativa.

De manera que, para la Sala, ninguna de las pruebas ofrece certeza alguna sobre el protocolo o procedimiento que tenía la sociedad para recibir la correspondencia ni las razones que permitan justificar el hecho de que un tercero presuntamente ajeno a la empresa tomó la correspondencia para ocultarla a sus destinatarios.

En consecuencia, si bien es cierto que la Sección ha sostenido que el contribuyente puede *“demostrar la inexistencia de relación alguna con el receptor del correo y, por esa vía, desvirtuar la presunción de la que se viene hablando.”*, también lo es que *“[T]al demostración sólo puede partir de una prolija actividad probatoria a través de medios pertinentes, conducentes y fehacientes (...)”*.

Ahora bien, respecto al hecho de que la señora Leonor Conrado no dejó constancia de la fecha de recibo del requerimiento ordinario, la Sala considera que esa circunstancia no es indicadora de que la empresa demandante no se haya enterado de la existencia de ese requerimiento.

En consecuencia, no prospera el cargo.

3.3.1.2. Violación del principio de proporcionalidad por ausencia de daño

La demandante alegó que el Distrito de Santa Marta no probó el supuesto daño que le ocasionó el hecho de no entregar la información que le fue requerida a la sociedad. Que, por tanto, no debió imponérsele la sanción máxima sino que debió ser proporcional al hecho que la originó.

Al respecto, la Sala considera:

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 pesos (\$50.000.000) (15.000 UVT), la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

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

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

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

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

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

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 E.T. 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, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que no sólo 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, consideró que las sanciones que puede imponer la Administración, con fundamento en el artículo 651 del E.T., deben estar enmarcadas 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.

En el caso concreto, y como se dijo anteriormente, el artículo 651 del E.T. fijó una sanción máxima por no enviar información, que para el año 2010 correspondía a \$368.325.000 (15.000 UVT x \$24.555).

El Distrito de Santa Marta requirió a la demandante para que entregara las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas en otros municipios, correspondientes a los períodos 1 a 6 de los años 2008 y 2009. Para el efecto, la Administración le otorgó un término de 15 días hábiles siguientes a la notificación del requerimiento.

Como la demandante no entregó la información requerida en el plazo otorgado, la Administración distrital le impuso la sanción del 5% prevista en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión del artículo 253 del Estatuto Tributario de Santa Marta; modificada luego, en reconsideración, en el sentido de imponerla a una tarifa del 3.5%, así:

PERIODO	BASE SANCIÓN	PERIODO	BASE SANCIÓN
2009-1	1.352.836.00 0	2009-4	3.772.865.000
2009-2	1.193.558.00 0	2009-5	2.200.160.000
2009-3	1.822.157.00 0	2009-6	2.910.259.000
TOTAL BASE SANCIÓN POR NO INFORMAR			\$ 13.251.835.000
TARIFA SANCIÓN			3.5%
TOTAL SANCIÓN PROPUESTA PERIODO-2009			\$463.814.225
LÍMITE SANCIÓN			\$368.325.000
SANCIÓN MÍNIMA			\$246.000
TOTAL SANCIÓN PROPUESTA			\$368.325.000,0 0

No obstante, con ocasión del recurso de reconsideración, la demandante allegó las declaraciones del impuesto de industria y comercio requeridas por el Distrito de Santa Marta¹⁴, por lo tanto corresponde analizar si es procedente aplicar otra tarifa para graduar la sanción puesto que la que se utilizó el Distrito de Santa Marta para tasar la multa en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración sigue arrojando la máxima permitida.

¹⁴ Folios 20 a 94 del cuaderno de antecedentes.

Pues bien, la Sala ha dicho que para imponer la sanción no se requiere que la autoridad tributaria demuestre que la omisión o la acción del obligado, según el caso, haya causado efectivamente un daño a los intereses de la propia administración o de terceros, puesto que el tipo de falta administrativa prevista en el artículo 651 del E.T. presupone el riesgo real o potencial de que la omisión o la comisión del error cause un daño, en general, a los intereses públicos.

Igualmente ha precisado que cuando no se suministra la información o se suministra con errores que impidan su convalidación, se perjudica la misión de la Administración, y ese perjuicio, que en principio es potencial, constituye un daño *per se* y una amenaza de daños mayores que amerita ser sancionado en las condiciones de razonabilidad y proporcionalidad que fijó la misma ley¹⁵.

También ha precisado 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 Administración tributaria.

En el caso está probado que la demandante entregó la información pedida, que era la correspondiente a las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas en otros municipios por los años 2008 y 2009.

Habida cuenta de que la información se requería para verificar la información de las declaraciones del impuesto de industria y comercio de esos años, es menester tener en cuenta que el Distrito de Santa Marta podía ejercer las facultades de fiscalización del impuesto del año 2009 hasta el 21 de enero del año 2012, si se tiene en cuenta que la declaración del último bimestre de ese año fue entregada el 21 de enero de 2010.

En ese contexto, la información que entregó la demandante el 25 de julio de 2011 [fecha de interposición del recurso de reconsideración] le servía al Distrito de Santa Marta para fiscalizar el período correspondiente al año 2009.

¹⁵CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS Bogotá, D.C., 3 de junio de 2010. Número de radicación: 68001 23 15 000 2000 00372 01. Número interno interno: 17121. Demandante: INVERSORA HOTELERA COLOMBIANA S.A. Demandado: U.A.E. DIAN.

En consideración a lo anterior, la Sala estima que la sanción que la Administración fijó en 3.5% es razonable y proporcional al tiempo que transcurrió desde el momento en que el Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta requirió al demandante la información y la fecha en que este la entregó, si se toma como referencia la fecha hasta la que el Distrito podía ejercer la facultades de fiscalización¹⁶. Sin embargo, como la sanción calculada excede el tope máximo que se puede imponer de sanción que prevé el artículo 651 del Estatuto Tributario, resulta pertinente confirmar la sanción a cargo de la demandante en \$368.325.000, como fue liquidada en los actos administrativos demandados.

Finalmente, no se aprecia que la actuación de la demandante haya entorpecido la labor de fiscalización, por lo menos al punto de evitar que ejerciera sus funciones y verificara la veracidad de la información reportada en las declaraciones bimensuales del impuesto de industria y comercio del año 2009.

Conforme con lo expuesto, la Sala confirmará lo decidido por el Tribunal, en cuanto negó la pretensión de nulidad de la Resolución 22481-22-14235 del 29 de abril de 2011, y su confirmatoria, Resolución 6916 del 26 de octubre de 2011, proferidas por el Distrito de Santa Marta.

3.3.1.3. De la pretensión de condena en costas

La Sala no accederá a la condena en costas solicitada por la demandante, pues no se evidencia una conducta reprochable, temeraria o notoriamente infundada, imputable al Distrito de Santa Marta, según lo previsto en el artículo 171 del Decreto 01 de 1984.

¹⁶La tarifa del 3.5.% resulta del siguiente cálculo:

$$\frac{448 \times 5\%}{624} = 3.5\%$$

Donde:

448: Días transcurridos desde la fecha de vencimiento del plazo para entregar la información (3/05/2010) hasta fecha en que se entregó la información (25/07/2011)
624: Días transcurridos desde la fecha de vencimiento del plazo para entregar la información (3/05/2010) hasta la fecha de vencimiento del plazo que tenía el Distrito de Santa Marta para ejercer las facultades de fiscalización (21/01/2012)
5% corresponde a la tarifa máxima de sanción por no enviar información.

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. INHÍBESE de pronunciarse de fondo sobre la pretensión de nulidad del auto que admitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 22481-22-14235 del 29 de abril de 2011, expedida por el Distrito Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta.

SEGUNDO. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente 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**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**
Salvo voto

GRADUALIDAD DE LA SANCION POR NO PRESENTAR INFORMACION TRIBUTARIA – Es pertinente graduarla antes de expedirse la resolución sancionatoria / PLIEGO DE CARGOS POR NO PRESENTAR INFORMACION – Al responderlo y presentar la información requerida procede la gradualidad de la sanción / CRITERIOS DE GRADUALIDAD EN LA SANCION POR NO INFORMAR – La jurisprudencia ha establecido como porcentajes de gradualidad el 1%, 3% y 5% dependiendo si se presenta o no la información

Con fundamento en la sentencia de la Corte Constitucional C-160 de 1998 según la cual se deben tener en cuenta los principios de proporcionalidad y razonabilidad para la aplicación y cuantificación de las sanciones a imponer por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, esta Sala ha dicho lo siguiente: “En esas condiciones, y dado que la demandante entregó la información requerida por la DIAN antes de expedirse la resolución que impuso la sanción, la Sala considera pertinente graduar la sanción al 1% de la base determinada por la Administración, como acertadamente lo hizo el *a quo*, en aplicación de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y en garantía del derecho al debido proceso de la demandante”. En otra providencia se señaló: (...) “*En esas condiciones, respecto a los formatos que la actora entregó con ocasión del pliego de cargos, antes de imponer la sanción, cabe graduar la sanción al 1% de la información entregada, debido a que la demandante saneó la omisión cuando apenas empezaba la actuación administrativa.*” (...) En relación a la posibilidad de aplicar en un mismo caso diferentes porcentajes, la Sala sostiene lo siguiente: (...) *En esas circunstancias, la Sala considera que es pertinente graduar la sanción al 1% puesto que la demandante saneó la omisión cuando apenas estaba empezando la actuación administrativa. [...] Conforme con lo expuesto, la Sala reliquidará la sanción a partir de los criterios fijados anteriormente y, para el efecto, tomará los valores informados en los formatos que entregó la demandante y que se extraen de la copia impresa del archivo electrónico XML entregado a la DIAN, y que obra como prueba en los folios 155 [anverso] a 158 [incluidos los anversos]*”. (...) Se observa que el criterio de la Sala ha sido graduar la sanción dependiendo del momento en que el obligado suministra la información o si no lo hace. Se ha reiterado que si la información se presenta en respuesta al pliego de cargos se gradúa al 1%, si se hace después de que se notifica la resolución sanción se gradúa al 3% y si no se presenta se impone la máxima del 5%. Si bien la Ley no establece los criterios con los cuales se debe graduar la sanción, esta Sala determinó en forma unánime unos parámetros válidos con el fin de darle aplicación a la sentencia C-160 de la Corte Constitucional, razón por la cual no comparto que en esta providencia se acuda a reglas u operaciones matemáticas diferentes que pueden generar inseguridad jurídica para la Administración y para los contribuyentes.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 651

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejero: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., veinticuatro (24) días de febrero de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 47001-23-31-000-2012-00102-01(20899)

Actor: COMERCIALIZADORA GOLDEN RESORTS S.A.

Demandado: DISTRITO TURISTICO, CULTURAL E HISTORICO DE SANTA MARTA

De manera respetuosa me aparto de la decisión mayoritaria de la Sala, que se inhibió para pronunciarse de fondo sobre la pretensión de nulidad del auto que admitió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 22481-22-14235 del 29 de abril de 2011 y confirmó la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda y declaró infundadas las excepciones propuestas.

Dice la providencia de cuya decisión me aparto, que la Sala ha precisado que cuando no se suministra la información o se suministra con errores que impidan su convalidación, se perjudica la misión de la Administración, y ese perjuicio, que en principio es potencial, constituye un daño per se y una amenaza de daños mayores que amerita ser sancionado en las condiciones de razonabilidad y proporcionalidad que fijo la misma ley.

También dijo 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 Administración tributaria.

Con fundamento en las anteriores premisas, afirmó que la demandante entregó la información correspondiente a las declaraciones de industria y comercio radicadas en otros municipios por los años 2008 y 2009 el 25 de julio de 2011, fecha en que presentó el recurso de reconsideración contra la Resolución sancionatoria; que esta se requería para verificar la información correspondiente a esas declaraciones y que el municipio podía ejercer las facultades de fiscalización del impuesto del año 2009 hasta el 21 de enero de 2012 teniendo en cuenta que la declaración del último bimestre de ese año se entregó el 21 de enero de 2010.

Señaló la providencia que la información le servía al Distrito de Santa Marta para fiscalizar el periodo 2009 razón por la cual estimó razonable la sanción del 3.5% fijada por la Administración, considerándola razonable y proporcional al tiempo que transcurrió desde el momento en que el Distrito requirió a la demandante y hasta la fecha en que esta la entregó.

Explicó que la tarifa del 3.5% resultó del siguiente cálculo:

448 x 5%

624

Indicó que **448** corresponde a los días transcurridos desde la fecha de vencimiento del plazo para entregar la información (3/05/2010) hasta la fecha en que se entregó la información (25/07/2011).

Afirmó que **624** corresponde a los días transcurridos desde la fecha de vencimiento para entregar la información (3/05/2010) hasta la fecha de vencimiento del plazo que tenía el Distrito para ejercer las facultades de fiscalización (21/01/2012).

Por último señaló que el 5% corresponde a la tarifa máxima de sanción por no enviar información.

Si bien la sanción impuesta corresponde a la máxima que autoriza la norma para dicho período, no comparto la fórmula propuesta que se ratifica en el presente caso para liquidar o graduar la sanción por no informar por lo siguiente:

Criterio unificado de la Sala, legalidad y competencia del juez

El artículo 651 del Estatuto Tributario establece los criterios que se deben tener en cuenta para fijar la sanción, de la siguiente manera:

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

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

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

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

b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso,

cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.

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

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

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

Con fundamento en la sentencia de la Corte Constitucional C-160 de 1998 según la cual se deben tener en cuenta los principios de proporcionalidad y razonabilidad para la aplicación y cuantificación de las sanciones a imponer por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, esta Sala ha dicho lo siguiente:

“En esas condiciones, y dado que la demandante entregó la información requerida por la DIAN antes de expedirse la resolución que impuso la sanción, la Sala considera pertinente graduar la sanción al 1% de la base determinada por la Administración¹⁷, como acertadamente lo hizo el a quo, en aplicación de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y en garantía del derecho al debido proceso de la demandante”¹⁸.

En otra providencia se señaló:

“En esas condiciones, respecto a los formatos que la actora entregó con ocasión del pliego de cargos, antes de imponer la sanción, cabe graduar la sanción al 1% de la información entregada, debido a que la demandante saneó la omisión cuando apenas empezaba la actuación administrativa.”¹⁹

Cuando la información se ha presentado después de haber sido notificada la sanción por no informar, la Sala ha dicho lo siguiente:

“La Sala aprecia que la información fue suministrada por la contribuyente tardíamente, después de que la Administración le impuso la sanción por no

¹⁷ La Sala toma este valor teniendo en cuenta que la demandante no objetó la información.

¹⁸ Sentencia de 10 de diciembre de 2015. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Rad. 20315

¹⁹ Sentencia de 10 de diciembre de 2015. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

presentar la información, es decir, cuando la actuación administrativa estaba por culminar.

En esa medida, en aplicación de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, así como de los principios de justicia y equidad en la cuantificación de la sanción, y teniendo en cuenta que la demandante reportó extemporáneamente la información requerida por la DIAN con ocasión de la expedición de la resolución sanción, resulta procedente graduar la sanción aplicando la tarifa del 3% sobre la base determinada por la Administración, así.”²⁰

En relación a la posibilidad de aplicar en un mismo caso diferentes porcentajes, la Sala sostiene lo siguiente:

“En esas condiciones, respecto a los formatos que la actora entregó con ocasión del pliego de cargos, cabe graduar la sanción al 1% de la información entregada, debido a que la demandante saneó la omisión cuando apenas empezaba la actuación administrativa. Así lo sostuvo la Sala en un caso similar, cuando afirmó lo siguiente²¹:

“De manera que, si no se reportó la información, la tarifa de la sanción a imponer es la más alta, esto es, la del 5 %, porque la no entrega de la información conlleva, per se, el daño por entorpecer el ejercicio de la función pública de fiscalización tributaria.

En cambio, si se suministró la información, lo pertinente es graduar la tarifa dependiendo de la oportunidad en que fue entregada.

En el caso concreto es un hecho no controvertido que la demandante entregó la información el 24 de diciembre de 2010, fecha en que presentó los descargos contra el pliego que propuso imponerle la sanción por no informar, pero, valga advertir, no pagó la sanción.

En esas circunstancias, la Sala considera que es pertinente graduar la sanción al 1% puesto que la demandante saneó la omisión cuando apenas estaba empezando la actuación administrativa. [...]

[...]

Conforme con lo expuesto, la Sala reliquidará la sanción a partir de los criterios fijados anteriormente y, para el efecto, tomará los valores informados en los formatos que entregó la demandante y que se extraen de la copia impresa del archivo electrónico XML entregado a la DIAN, y que obra como prueba en los folios 155 [anverso] a 158 [incluidos los anversos]”. (Subraya la Sala)

De otra parte, siguiendo el criterio fijado por la Sala en la sentencia anterior, frente a los formatos que la actora no entregó, procede la sanción del 5%, “porque la no entrega de la información conlleva, per se, el daño por entorpecer el ejercicio de la función pública de fiscalización tributaria”^{22, 23}

²⁰ Sentencia de 29 de septiembre de 2015. C.P Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Rad.

²¹ Sentencia de 12 de diciembre de 2014, exp 20086, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²² *Ibidem*

²³ Sentencia de 23 de abril de 2015.C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. Rad. 20355

Se observa que el criterio de la Sala ha sido graduar la sanción dependiendo del momento en que el obligado suministra la información o si no lo hace. Se ha reiterado que si la información se presenta en respuesta al pliego de cargos se gradúa al 1%, si se hace después de que se notifica la resolución sanción se gradúa al 3% y si no se presenta se impone la máxima del 5%.

Si bien la Ley no establece los criterios con los cuales se debe graduar la sanción, esta Sala determinó en forma unánime unos parámetros válidos con el fin de darle aplicación a la sentencia C-160 de la Corte Constitucional, razón por la cual no comparto que en esta providencia se acuda a reglas u operaciones matemáticas diferentes que pueden generar inseguridad jurídica para la Administración y para los contribuyentes.

Por las razones antes expuestas, he compartido la posición de la Sala respecto a la graduación de la sanción en aras de no hacer mas gravosa la situación del contribuyente aun cuando no exista norma legal que concretamente permita la graduación aplicada, pero en este caso no, porque considero que le corresponde al legislador establecer en forma definitiva los criterios y las tasas para la graduación de la sanción con el fin de dar seguridad jurídica y no al juez, tal como lo anota la sentencia C-597 de 1996:

“Uno de los principios esenciales en el derecho sancionador es el de la legalidad, según el cual las conductas sancionables no sólo deben estar descritas en norma previa (tipicidad) sino que, además, deben tener un fundamento legal, por lo cual su definición no puede ser delegada en la autoridad administrativa.

En los anteriores términos dejo expresado el salvamento de voto.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Dado en Bogotá D. C., a los veinticuatro (24) días del mes de febrero de dos mil dieciséis (2016)