

SANCION POR NO DECLARAR IMPUESTO DE RENTA - Monto

El artículo 643 del Estatuto Tributario consagra la sanción por no declarar y prevé que si la omisión se refiere a la declaración de renta, la sanción corresponde al 20% del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior.

SANCION POR NO DECLARAR - procedimiento

Conforme al artículo 715 del Estatuto Tributario la Administración debe proferir un emplazamiento previo por no declarar, que tiene por objeto emplazar al contribuyente que no ha declarado, para que lo haga en el plazo de un mes. Y, si éste presenta la declaración después del emplazamiento, debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario

DECLARACION PRESENTADA VENCIDO EL TERMINO CONCEDIDO EN EL EMPLAZAMIENTO POR NO DECLARAR - No genera sanción por no declarar, sino por extemporaneidad

De acuerdo con el artículo 716 del Estatuto Tributario, si vencido el término otorgado en el emplazamiento el contribuyente no declara, la Administración debe imponer la sanción por no declarar. Esta previsión tiene sentido porque si el contribuyente no atiende el emplazamiento, y, por tanto, no declara, a pesar de estar obligado a hacerlo, debe ser sancionado por no declarar. Sin embargo, si el contribuyente declara aun después de vencido el plazo concedido en el emplazamiento, no debe imponérsele la sanción por no declarar, pues, lo que se censura con dicha sanción, es la omisión del deber de declarar, omisión que no se presenta cuando el contribuyente declara, aunque tardíamente. En relación con las declaraciones presentadas después del mes otorgado por la Administración en el emplazamiento para declarar, la Sala precisó que no dan lugar a la imposición de la sanción por no declarar, dado que el hecho sancionable no se presentó, toda vez que las declaraciones se presentaron, aunque de manera extemporánea.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de julio de dos mil ocho (2008)

Radicación: 76001-23-31-000-2002-02868-01(15975)

Actor: CALIMA RESORT S.A., EN LIQUIDACION

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 31 de enero de 2006, estimatoria de las súplicas de la demanda, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales LA DIAN impuso a la actora sanción por no declarar renta de 1997.

ANTECEDENTES

La sociedad actora se creó para vender el complejo turístico vacacional Calima Resort, ubicado en el municipio de Calima, Valle del Cauca, mediante el sistema de multipropiedad y bajo la modalidad de tiempo compartido.

Debido a la difícil situación financiera de la compañía, por auto de 16 de diciembre de 1998 la Superintendencia de Sociedades ordenó la apertura del trámite de liquidación obligatoria.

Previo emplazamiento para declarar de 24 de mayo de 2001, LA DIAN, mediante Resolución 050642001000087 de 13 de julio del mismo año, impuso a la actora sanción por no declarar renta de 1997 por \$1.382.629.000, correspondiente al 20% de las consignaciones bancarias reportadas por la CIFIN. La sanción fue notificada el 19 de julio de 2001.

El 16 de julio de 2001 la sociedad presentó la declaración de renta de 1997 y determinó la sanción por extemporaneidad e intereses.

Por Resolución 900003 de 4 de marzo de 2002 notificada el 18 del mismo mes, la DIAN confirmó en reconsideración la sanción por no declarar.

DEMANDA

CALIMA RESORT S.A., EN LIQUIDACIÓN demandó la nulidad de los actos administrativos por los cuales LA DIAN le impuso sanción por no declarar renta de 1997. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no está obligada a pagar la sanción; que se reintegre el valor de la misma, con los intereses; que se indemnicen los perjuicios morales y materiales y que se condene en costas a la demandada.

La actora alegó como violados los artículos 29 y 95 [9] de la Constitución Política; 27 [c], 642 [1], 643 [2], 683, 714 y 715 [2] del Estatuto Tributario y 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo. El concepto de violación lo sintetizó así:

Las consignaciones bancarias que tuvo en cuenta la Administración provenían, en su gran mayoría, de los dineros entregados por los prometientes compradores, que contablemente constituían pasivos por concepto de ingresos recibidos por anticipado, a quienes no se les transfirió dominio alguno; y en menor proporción a créditos bancarios.

En consecuencia, el dato de los ingresos por consignaciones bancarias, que fue la base que tuvo en cuenta la Administración para determinar la sanción, no corresponde a la realidad de la actora.

La DIAN violó los artículos 27 [c] del Estatuto Tributario y 29 de la Constitución Política, por cuanto no tuvo en cuenta que los ingresos recibidos por anticipado que correspondan a rentas no causadas sólo se gravan en el período gravable en que se causen. Además, violó el debido proceso, porque la demandante desvirtuó el indicio de las consignaciones bancarias, a pesar de lo cual la DIAN insistió en fijar la sanción con base en las mismas.

No procedía la sanción por no declarar puesto que la demandante presentó la declaración antes de la notificación de la resolución sanción y pagó la sanción por extemporaneidad, como lo ordena el artículo 642 del Estatuto Tributario.

De otra parte, la Administración no redujo la sanción con fundamento en el artículo 643 del Estatuto Tributario, habida cuenta de que la declaración se presentó dentro del término para interponer el recurso de reconsideración. Y, al resolver la reconsideración violó el artículo 714 del estatuto Tributario, dado que descalificó sin fundamento alguno la declaración presentada por la actora el 16 de julio de 2001, antes del inicio del término para interponer dicho recurso.

Los actos sancionatorios fueron falsamente motivados, puesto que desconocieron que la demandante sí había presentado la declaración con sanción e intereses. A su vez, el concepto que invocó la resolución que resolvió la reconsideración no tenía que ver con la presentación extemporánea de la

declaración, sino con la necesidad del pliego de cargos, asunto que no fue objeto de discusión.

Además, la presunción de renta líquida a partir de las consignaciones bancarias es contraria a la evidencia de los hechos declarados por la demandante, de los cuales se concluye que los ingresos no eran los determinados por la Administración sino los declarados (\$181.956.000).

La aplicación indebida de la sanción condujo a la violación del espíritu de justicia y del artículo 683 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones en los siguientes términos:

El 16 de julio de 2001 la actora presentó la declaración de renta de 1997. En dicha fecha, que fue antes de la notificación de la sanción, había vencido el plazo otorgado por la ley y ante el desconocimiento de la declaración, procedía la resolución sanción.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho declaró que la actora no debe suma alguna por concepto de la sanción impuesta. Las razones de la decisión son las siguientes:

La DIAN violó el debido proceso y el espíritu de justicia, puesto que impuso la sanción con base en presunciones, las cuales fueron desvirtuadas por la actora con la presentación de la declaración el 16 de julio de 2001, fecha a partir de la cual la Administración debió basarse para realizar los estudios y cruces pertinentes sobre los valores consignados en la misma.

La demandante hizo uso de la facultad que le da la ley de presentar la declaración con posterioridad al emplazamiento para declarar, para lo cual liquidó y pagó la sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, correspondiente al 10% del total impuesto a cargo objeto de la declaración tributaria.

No es aplicable el artículo 643 [1] del Estatuto Tributario, puesto que no hubo omisión de la demandante frente a su deber de declarar. Tampoco se aplica el párrafo del artículo 643 del Estatuto Tributario, pues, la resolución sanción no causó efectos porque el 16 de julio de 2001 la demandante cumplió con el deber formal de declarar.

No hubo violación del artículo 714 del Estatuto Tributario que se refiere a la firmeza de la declaración. Tampoco se desconoció el artículo 715 *ibídem*, puesto que la DIAN sí profirió emplazamiento para declarar.

La sanción por no declarar no produjo efectos jurídicos debido a que se notificó después de que la actora presentó su declaración e informó a la Administración tal hecho.

Además, al confirmar en reconsideración la sanción impuesta, la Administración hizo caso omiso de la declaración presentada por la actora el 16 de julio de 2001, e informada el 18 del mismo mes. Lo anterior no tiene justificación, porque al resolver dicho recurso (4 de marzo de 2002) tuvo tiempo suficiente para enterarse de la presentación de la declaración y llevar a cabo el proceso de depuración de ingresos, costos y gastos y así llegar a la determinación del impuesto con base en hechos reales y no en presunciones. En consecuencia, los actos acusados desconocieron los artículos 642, 643 y 714 del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada interpuso recurso de apelación contra el fallo del *a quo*, que sustentó así:

La DIAN profirió emplazamiento para declarar conforme al artículo 715 del Estatuto Tributario y como la demandante presentó la declaración el 16 de julio de 2001, esto es, por fuera del mes siguiente a la notificación de dicho emplazamiento, ocurrida el 25 de mayo de 2001, procedía la imposición de la sanción.

La actora no informó a la Administración el hecho de la presentación de la declaración, lo cual es atribuible únicamente a ella. A su vez, la declaración fue presentada por fuera del plazo del artículo 715 del Estatuto Tributario. En

consecuencia, los actos se ajustaron a derecho, pues, la DIAN respetó los términos legales.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La demandante insistió en los argumentos de la demanda y señaló que en sentencia de 16 de agosto de 2002, la Sala había precisado que si un contribuyente presentaba su declaración con posterioridad al emplazamiento para declarar, no podía ser sancionado por no declarar.

La DIAN señaló que en acatamiento del debido proceso no puede aceptarse la tesis del Tribunal de dar valor a la declaración presentada por la actora por fuera del mes que le concede el artículo 715 del Estatuto Tributario y, además, esperar a que la demandante presentara la declaración para iniciar su acción fiscalizadora y tomar así las bases de la sanción, pues, tal proceder desconoce las normas de procedimiento tributario, que son de obligatorio cumplimiento.

El Ministerio Público solicitó que se confirme el fallo apelado por las siguientes razones:

La DIAN respetó el debido proceso, pues, impuso la sanción previa expedición del emplazamiento para declarar, por lo que la demandante sabía que tenía un mes para presentar la declaración y liquidar en ella la sanción por extemporaneidad. Sin embargo, la demandante presentó la declaración después del mes, por lo que procedía la sanción, pues, la conducta que la origina es la omisión de presentar la declaración en el término de un mes y no la notificación de la resolución que impone la sanción.

Sin embargo, al imponer el monto de la sanción, la demandante violó el artículo 643 del Estatuto Tributario, dado que se basó en presunciones y no en hechos reales. Ello, porque entre la fecha en que el contribuyente informó sobre la presentación de la declaración (18 de julio de 2001) y el momento en que la Administración expidió el acto que resolvió el recurso de reconsideración (4 de marzo de 2002), la DIAN debió tener en cuenta la declaración que desvirtuaba las presunciones que tomó en consideración para imponer la sanción. Lo anterior, porque dicha declaración goza de plena validez y el hecho de haberse presentado

por fuera del mes no se ajusta a ninguna de las causales para tener por no presentada la declaración.

Si bien la presunción que tuvo en cuenta la Administración tiene fundamento legal, en este caso no es razonable ni consulta los principios de justicia y equidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala precisa si se ajustó a derecho la sanción por no declarar, impuesta a la actora por haber presentado la declaración de renta de 1997, por fuera del mes siguiente a la notificación del emplazamiento para declarar. En caso de que proceda la sanción, precisa la Sala si el monto de la misma fue legalmente determinado.

El artículo 643 del Estatuto Tributario consagra la sanción por no declarar y prevé que **si la omisión se refiere a la declaración de renta**, la sanción corresponde al 20% del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior.

Para imponer la sanción debe cumplirse el trámite previsto en los artículos 715 y 716 del Estatuto Tributario, que disponen:

“ART. 715.—Emplazamiento previo por no declarar. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la administración de impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642”.

“ART. 716.—Consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento. Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la administración de impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643”

Conforme al artículo 715 del Estatuto Tributario la Administración debe proferir un emplazamiento previo por no declarar, que tiene por objeto emplazar al contribuyente que no ha declarado, para que lo haga en el plazo de un mes. Y, si éste presenta la declaración después del emplazamiento, debe liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad del artículo 642 del Estatuto Tributario.

Lo anterior significa que no procede la sanción por no declarar si el contribuyente atiende el emplazamiento y declara, pues, precisamente con ocasión del emplazamiento cumplió el deber formal de declarar, así lo hubiera hecho tardíamente, motivo por el cual debe liquidar y pagar la sanción del artículo 642 del Estatuto Tributario¹.

De acuerdo con el artículo 716 del Estatuto Tributario, si vencido el término otorgado en el emplazamiento el contribuyente no declara, la Administración debe imponer la sanción por no declarar. Esta previsión tiene sentido porque si el contribuyente no atiende el emplazamiento, y, por tanto, no declara, a pesar de estar obligado a hacerlo, debe ser sancionado por no declarar.

Sin embargo, si el contribuyente declara **aun después de vencido el plazo concedido en el emplazamiento**, no debe imponérsele la sanción por no declarar, pues, lo que se censura con dicha sanción, es la omisión del deber de declarar, omisión que no se presenta cuando el contribuyente declara, aunque tardíamente.

En relación con las declaraciones presentadas después del mes otorgado por la Administración en el emplazamiento para declarar, la Sala precisó que no dan lugar a la imposición de la sanción por no declarar, dado que el hecho sancionable no se presentó, toda vez que las declaraciones se presentaron, aunque de manera extemporánea ².

Además, señaló que aunque el contribuyente diera aviso de la presentación extemporánea de las declaraciones sólo con ocasión del recurso de

¹ Artículo 642 del Estatuto Tributario. Extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento. El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.

² Sentencia de 16 de agosto de 2002, expediente 12927 C.P. doctora Ligia López Díaz.

reconsideración, la sanción resulta improcedente, puesto que al resolver el recurso la DIAN tenía la oportunidad de revocar su acto e iniciar las averiguaciones pertinentes sobre la correcta liquidación tanto de los tributos como de las sanciones por extemporaneidad³. Y, agregó que mantener la sanción, a pesar de que la infracción hubiera sido subsanada, implica la violación del espíritu de justicia⁴.

En el caso en estudio, el 24 de mayo de 2001 LA DIAN profirió a la actora, emplazamiento para declarar renta de 1997. El emplazamiento se notificó el 26 de mayo de 2001 (folios 12 a 16 vto c.2), por lo que el mes para presentar la declaración vencía el 26 de junio de 2001.

No obstante, la actora presentó la declaración el 16 de julio de 2001, esto es, por fuera del plazo concedido en el emplazamiento para declarar, en la que determinó la sanción por extemporaneidad e intereses (folio 906 c.7). Y el 18 del mismo mes dio respuesta al emplazamiento para declarar y anexó copia simple de la citada declaración (folios 902 a 905 c.7).

Así pues, aunque al momento de imponer la sanción por no declarar (13 de julio de 2001 folio 17, c. 2), la DIAN no se había enterado de que la actora había presentado la declaración, al surtirse la notificación de la sanción (19 de julio de 2001 folio 17 vto c. 2), la infracción ya había desaparecido, pues, se insiste, la declaración había sido presentada el 16 de julio de 2001, antes de que la sanción produjera efectos frente a la contribuyente, y, por tanto, no hubo omisión del deber de declarar.

Además, al momento de notificar la sanción (19 de julio de 2001), ya la Administración sabía que la actora había presentado la declaración de renta, porque el día anterior había sido informada por ésta de tal circunstancia. En consecuencia, si insistió en notificar la sanción, en aras de respetar el espíritu de justicia, debió revocarla al resolver el recurso de reconsideración, pues, para la fecha en que expidió el acto que lo resolvió (4 de marzo de 2002), tenía plena certeza de que la demandante no había omitido su deber de declarar, sino que había declarado después de vencido el plazo concedido en el emplazamiento, por lo cual había desaparecido la infracción.

³ *Ibidem*

⁴ *Ibidem*

Así pues, al haber desaparecido la infracción antes de que la sanción fuera oponible a la actora, puesto que al declarar extemporáneamente no hubo omisión alguna de dicho deber, la DIAN debía revocar la sanción por no declarar.

Como persistió en la sanción, se impone anular los actos acusados, como lo dispuso el *a quo*, motivo por el cual se confirmará la providencia apelada.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia de 31 de enero de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de CALIMA RESORT S.A., EN LIQUIDACIÓN contra la DIAN.

RECONÓCESE personería a BIVIANA NAYIBE JIMÉNEZ GALEANO como apoderada de la demandada.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

MARIA INES ORTIZ BARBOSA
Presidente

LIGIA LOPEZ DIAZ

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

HECTOR J. ROMERO DIAZ