

SANCION POR NO INFORMAR - Supuestos de la norma. Procedimiento

El artículo 651 del Estatuto Tributario, establece una sanción para los contribuyentes obligados a suministrar información tributaria y para aquéllos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, cuando no entregan la información dentro del plazo que debían hacerlo, cuando la entregan con errores, y cuando suministran información distinta de la que se les pidió. De otra parte, el artículo en comentario dispone que la sanción puede reducirse al 10% de su valor, si la omisión que la genera se subsana antes de notificarse el acto sancionatorio, o al 20%, si es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación. Para tal efecto, se requiere que el obligado presente un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

REDUCCION DE LA SANCION POR NO INFORMAR - Procede cuando el contribuyente entrega la información con el pliego de cargos / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION - La entrega de la información con el pliego de cargos no subsana la omisión / SOLICITUD DE REDUCCION DE LA SANCION - Debe ser expresa / SANCION REDUCIDA - Es un derecho del contribuyente sancionado

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 sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998. Ahora bien, el hecho de que la demandante hubiera entregado la información con la respuesta al pliego de cargos, y que la Administración pudiera validarla según lo constata el reporte que obra en el folio 38 del cuaderno de antecedentes, 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. De acuerdo con ello y toda vez que la validación de la información por parte de la Administración deja en evidencia la aptitud de la misma para poderse utilizar en las tareas de fiscalización e investigación, no encuentra la Sala razones que justifiquen la liquidación de la sanción a la tarifa máxima del 5% y, por el contrario, estima acertada la decisión del Tribunal de graduarla al 2% del valor de la información entregada. De otra parte, la sanción reducida al 10 o 20%, constituye un derecho del contribuyente sancionado, que otorga expresamente el comentado artículo 651 del Estatuto Tributario, para cuyo ejercicio el obligado debe presentar un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 651

Nota de Relatoria: Sobre reducción de la sanción ver sentencias CE, S4, Rad. 11658, 2001/04/20, M.P. Ligia López Díaz; CE; S4, Rad. 12736, 2003/02/20, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, CE, S4, Rad. 12736, M.P. 2003/04/04, María Inés Ortiz Barbosa y CE, S4, Rad. 2003-00453, 2006/06/15, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de marzo de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 17001-23-31-000-2002-01522-01(16169)

Actor: CONSTRUCCIONES ZULUAGA ECHEVERRI LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala la apelación interpuesta por las partes contra la sentencia de 17 de mayo de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó la nulidad de los actos por los cuales la DIAN sancionó a la actora por no enviar información de 1999.

ANTECEDENTES

El 22 de diciembre de 2000 la DIAN profirió pliego de cargos a Construcciones Zuluaga Echeverri Ltda., por no enviar información en medios magnéticos en relación con el año 1999. La empresa respondió oportunamente dicho pliego y entregó la información.

Por Resolución 100642001000115 de 19 de junio de 2001 la Administración impuso sanción a la demandante por \$199.400.000, la cual confirmó en reconsideración, mediante Resolución 647 de 17 de junio de 2002.

LA DEMANDA

La actora solicitó la nulidad de los actos mediante los cuales la DIAN le impuso sanción por no enviar información de 1999, y del pliego de cargos que precedió a dichos actos.

A título de restablecimiento del derecho pidió que se condene a la Nación a pagarle el valor de la sanción impuesta, junto con los perjuicios materiales y morales causados por la expedición irregular de los actos demandados.

Invocó como normas vulneradas los artículos 1, 2, 4, 6, 13, 29 y 189 [10] de la Constitución Política, y 745 del Estatuto Tributario, cuyo concepto de violación desarrolló así:

La entrega de la información dentro del término para presentar descargos, no ocasionó ningún daño a la DIAN, y conforme a la sentencia C-160 de 1998, sólo los errores que causan daño a la Administración pueden dar lugar a la sanción del artículo 651 del E. T.

El eventual daño que se pudo ocasionar a la demandada, quedó subsanado cuando la actora entregó la información previo requerimiento de la Administración.

La Administración se contradijo al resolver el recurso de reconsideración, porque, de una parte, afirmó que no había lugar a la reducción de la sanción por disposición del Estatuto Tributario, y, de otro lado, cuestionó la falta de pago o acuerdo de pago de la sanción reducida, sin tener en cuenta que para cualquiera de los dos la actora debía contar con la autorización de la DIAN. Por esta circunstancia la demandante manifestó acogerse a la sanción reducida, pero la DIAN no lo aceptó.

La Administración impuso la sanción máxima prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, no obstante que procedía la reducción de la misma por haberse subsanado la omisión sancionada, y sin antes haber valorado las circunstancias en que ésta ocurrió, ni haber constatado el proceder de la actora; tampoco demostró el daño que dicha omisión ocasionó al Estado.

Por lo anterior, los actos sancionatorios desconocieron los principios de equidad, justicia, buena fe y distribución de las cargas públicas.

CONTESTACION DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

Las partidas no informadas oportunamente, por valor de \$7.539.022.000, obstaculizaron las funciones de verificación, investigación y fiscalización de la DIAN. La sentencia C-160 de 1998 clarifica la forma en que

la omisión del deber de informar produce daño a la Administración y precisa que el control a la evasión depende en gran medida de la manera como se cumple ese deber.

Desde la respuesta al pliego de cargos, la demandante quiso acogerse a algún sistema de reducción de sanción, a través de peticiones y procesos administrativos tributarios de terminación por mutuo acuerdo, pero no acreditó el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida.

La sanción debía imponerse por el 5% sobre las sumas respecto de las cuales no se suministró la información, toda vez dicha tarifa, establecida en el artículo 651 [inc. 1, a] del Estatuto Tributario, no ha sido modificada. Y, conforme a la misma norma, el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida es requisito sine qua non de la misma.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal se inhibió de pronunciarse respecto de la solicitud de nulidad del pliego de cargos demandado, por considerarlo un acto de trámite no controvertible a través de la acción contenciosa.

De otra parte, declaró la nulidad parcial de los actos sancionatorios y fijó la sanción en el 2% del valor de la información entregada extemporáneamente. Tal decisión tuvo las siguientes razones:

La actora no tenía derecho a la sanción reducida del artículo 651 del E. T., por cuanto no demostró el pago o acuerdo de pago de la misma.

De acuerdo con los criterios de proporcionalidad y razonabilidad que limitan el poder sancionatorio, la Administración no podía liquidar la sanción en el máximo porcentaje previsto en el referido artículo 651 del Estatuto Tributario (5% de las sumas sobre las cuales se suministró la información extemporánea), sin justificación alguna.

La sanción debió graduarse en el 2%, dado que la actora respondió oportunamente el pliego de cargos y presentó la información, la cual pudo ser posteriormente validada por la DIAN.

No procede la indemnización por perjuicios materiales y morales, por cuanto la demandante no demostró el daño material; y, el perjuicio moral sólo se predica de las personas físicas.

No hay lugar a condena en costas, porque no se evidencia actuación temeraria ni maniobra dilatoria alguna que produjera el desgaste innecesario de la Jurisdicción.

RECURSO DE APELACIÓN

Las partes apelaron la sentencia.

La DIAN fundamentó su recurso en lo siguiente:

La actora no tiene derecho a la sanción reducida al 10%, prevista en el artículo 651 del E. T., por cuanto no acreditó su pago ni demostró acuerdo alguno para efectuarlo.

Las partidas dejadas de informar impiden a la DIAN efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos a cargo de la demandante y de terceros.

Es inconsecuente que la sentencia apelada haya disminuido la sanción a pesar del incumplimiento en la entrega oportuna de la información y de los requisitos de la sanción reducida, máxime cuando no hubo fuerza mayor o caso fortuito que impidiera a la actora acogerse a la misma.

La graduación de la sanción no era procedente y la DIAN como entidad fiscalizadora y recaudadora no podía efectuar graduaciones que la ley no permitía expresamente.

La Administración aplicó debidamente las normas sobre determinación de la sanción por incumplimiento del deber de informar, las cuales no permiten liquidar sanciones que se estimen convenientes ni darles un alcance tal que permita su notable reducción, cuando los infractores han incurrido en conductas negligentes.

Por lo anterior, la sentencia apelada conduce a que sea la actora quien determine el valor de la sanción, no obstante que la Administración es la competente para ello.

La demandante, por su parte, sustentó la apelación en los siguientes términos:

No toda omisión es sancionable, máxime cuando la misma es subsanada a tiempo y no ha causado ningún daño a la Administración, como ocurrió en el sub lite toda vez que la actora entregó la información dentro del término para rendir descargos, lo que además demuestra que la omisión sancionada no fue dolosa.

Conforme al criterio de la Corte Constitucional, la Administración debe recurrir al análisis sistemático de las sanciones previstas en los artículos 631 y 647 del E. T. según el cual aquéllas sólo pueden imponerse cuando la utilización de datos declarados falsos, equivocados, incompletos o desfigurados reporta un beneficio no establecido en la ley, a favor del contribuyente, o que del dato errado, se altere la situación tributaria de un tercero.

La sanción impuesta no consultó los criterios de razonabilidad y proporcionalidad ni los principios de justicia y distribución de las cargas públicas, porque se fijó en el monto máximo, sin considerar que la demandante solicitó que el mismo se modificara para luego aceptar la sanción reducida al 10%, cuyo pago o acuerdo de pago requiere la autorización de la Administración; y sin tener en cuenta que la omisión se había subsanado.

La omisión en la entrega de información en medios magnéticos obedeció a que la Administración no aceptó la interpretación legal del contribuyente, quien siempre actuó de buena fe.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes reiteraron los argumentos de la apelación.

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación, determina la Sala si se ajustaron a derecho los actos por los cuales la DIAN impuso a la actora sanción por no enviar información de 1999. En concreto, analiza si procedía liquidar la sanción en el 2% del valor de la información entregada extemporáneamente y si sobre ese valor podía aplicarse el beneficio de la sanción reducida, teniendo en cuenta el hecho de haberse entregado la información.

El artículo 651 del Estatuto Tributario, establece una sanción para los contribuyentes obligados a suministrar información tributaria y para aquéllos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, cuando no entregan la información dentro del plazo que debían hacerlo, cuando la entregan con errores, y cuando suministran información distinta de la que se les pidió.

Conforme a la misma norma, la sanción se aplica bajo los siguientes criterios:

1. **Hasta** el 5% de las sumas respecto de las cuales **no se suministró la información exigida**, se suministró en forma errónea o se hizo extemporáneamente.

2. **Hasta** el 0.5% de los ingresos netos cuando no sea posible establecer la base para tasarla, o la información no tuviere cuantía. Si no existieren ingresos, hasta el 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.

De otra parte, el artículo en comentario dispone que la sanción puede reducirse al 10% de su valor, si la omisión que la genera se subsana antes de notificarse el acto sancionatorio, o al 20%, si es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación.

Para tal efecto, se requiere que el obligado presente un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En este caso, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 22 de diciembre de 2000, la División de Fiscalización Tributaria formuló pliego de cargos a la actora, por \$199.400.000, por no haber suministrado la información requerida en la Resolución 1975 de 1999 (fls. 19-23 c. a.).
- Dentro del mes siguiente a la notificación del pliego (27 de diciembre de 2000), la demandante rindió descargos dirigidos a reducir la base patrimonial de la sanción, para lo cual adujo que el patrimonio bruto de su declaración de 1998 (\$2.647.139.000) era inferior al exigido para la obligación de suministrar información en medio magnético o electrónico (\$2.467.800.000¹). Así mismo, solicitó graduar la sanción bajo los criterios de proporcionalidad y razonabilidad (fls. 25-31 c. a.).
- Junto con la mencionada respuesta, la actora entregó la información en medio magnético, la cual fue validada por la Administración (fl. 42 c. a.)
- En escrito de 30 de mayo de 2000, la demandante solicitó que se modificara la sanción propuesta en el pliego, partiendo del mínimo previsto en el artículo 651 del E. T. (1%), y que no se le aplicara el 5%.

¹ Resolución DIAN 1975 de 1999 [1]

Igualmente pidió que se aplicara *“el artículo 651 literal b) parágrafo 3º, que determina que la sanción se reducirá a un 10% de la impuesta, previa la modificación”* y precisó que *“En tales términos, estaría dispuesta a aceptar la sanción impuesta y lograr con la Administración un acuerdo de pago”* (fls. 40-41 c. a.)

- Por Resolución 100642001000115 de 19 de junio de 2001, la Administración de Impuestos de Manizales sancionó a la demandante por \$199.400.000, por no haber suministrado información, para lo cual estimó, entre otras razones, que la actora no había aceptado la sanción reducida ni había acreditado el pago o acuerdo de pago de la misma.
- La demandante recurrió la anterior decisión en reconsideración, para lo cual señaló que la omisión en la entrega de la información no era sancionable debido a que no produjo ningún daño a la Administración, y que la actuación del contribuyente siempre estuvo regida por el principio de buena fe. Subsidiariamente pidió reliquidar la sanción en el 1% del valor de la información entregada extemporáneamente (\$42.357.630) (fls. 61-68 c. a.).
- Por Resolución 647 de 17 de junio de 2002, se confirmó la sanción impuesta (fls. 80-89 c. a.).

Pues bien, la sanción por no enviar información en medios magnéticos puede liquidarse por debajo del 5% previsto en el literal a) del artículo 651 del E. T., ya que la preposición “hasta”, utilizada en dicha disposición, indica límite, de modo que todo lo anterior a éste también se entiende comprendido en tal expresión.

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 sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998².

Ahora bien, el hecho de que la demandante hubiera entregado la información con la respuesta al pliego de cargos, y que la Administración pudiera validarla según lo constata el reporte que obra en el folio 38 del cuaderno de antecedentes, 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 ocurrida³.

De acuerdo con ello y toda vez que la validación de la información por parte de la Administración deja en evidencia la aptitud de la misma para poderse utilizar en las tareas de fiscalización e investigación, no encuentra la Sala razones que justifiquen la liquidación de la sanción a la tarifa máxima del 5% y, por el contrario, estima acertada la decisión del Tribunal de graduarla al 2% del valor de la información entregada.

² Sentencias de 20 de abril de 2001, expediente 11658, Consejera Ponente doctora Ligia López Díaz; de 20 de febrero y 4 de abril de 2003, expedientes 12736 y 12897, y 15 de junio de 2006, expediente 2003-00453-01, Consejera Ponente doctora María Inés Ortiz Barbosa.

³ En sentencia de 15 de junio de 2006, expediente 2003-00453-01, Consejera Ponente doctora María Inés Ortiz Barbosa, se precisó: “Advierte la Sala que la Administración al imponer la sanción el 13 de marzo de 2002, no tuvo en cuenta los siguientes aspectos: que a esa fecha el demandante ya había corregido la omisión en que incurrió; que la información suministrada había sido validada y aceptada sin observación alguna y que al responder el pliego de cargos pidió “rebaja” de la sanción de conformidad con la normatividad que la regula, por tales razones la Sala comparte la decisión del Tribunal al considerar que el hecho sancionable se configuró”

De otra parte, la sanción reducida al 10 o 20%, constituye un derecho del contribuyente sancionado, que otorga expresamente el comentado artículo 651 del Estatuto Tributario, para cuyo ejercicio el obligado debe presentar un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

La acción de aceptar supone, en el contexto de la norma, aprobar o asumir la sanción propuesta en el pliego de cargos o en el acto sancionatorio, según se pretenda la reducción del 10% o del 20%, pues la reducción se aplica sobre las sumas determinadas conforme a los criterios que enuncia el literal a) del mismo artículo 651 (porcentajes límite del 5% o 0,5%, según el caso).

No obstante y según se observa en la reseña del material probatorio, dichas manifestaciones de voluntad no son las que aparecen en la respuesta al pliego de cargos, ni en la petición de 30 de mayo, como tampoco en el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción.

Y si bien tales escritos aluden a la reducción del 10% de la sanción, lo hacen presentándola como una alternativa posterior a la modificación de la tarifa del 5% que aplicó el pliego de cargos para liquidar la sanción, lo cual denota una discusión en relación con la sanción misma, en todo opuesta al concepto de aceptación. Ratifica tal cuestionamiento del demandante, la inexistencia de prueba alguna sobre el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida.

Frente al incumplimiento de estos requisitos legales no procedía la reducción de la sanción al 10% y, dadas las evidencias documentales, tampoco podía la Administración reconocerlo en un esfuerzo interpretativo de los escritos en comentario, pues, se repite, ninguno de ellos clarifica el tipo de voluntad que presupone la aceptación de la sanción.

En consecuencia, se confirmará la sentencia 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,

F A L L A

1. CONFÍRMASE la sentencia de 29 de junio de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de CONSTRUCCIONES ZULUAGA ECHEVERRI LTDA. contra LA DIAN.

2. Reconócese personería para actuar como apoderada de la DIAN a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel, conforme al poder que obra a folio 190 de este cuaderno.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ