

VIA GUBERNATIVA - Presupuesto de procedibilidad. Agotamiento / RECURSO DE RECONSIDERACION - Cuando se decide agota la vía gubernativa en el procedimiento tributario

La vía gubernativa es un presupuesto de procedibilidad para el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra actos administrativos particulares, excepto en los casos en que la Administración no otorga la oportunidad de impugnarlos (art. 135 del Código Contencioso Administrativo). De acuerdo con los artículos 62 y 63 del Código Contencioso Administrativo, aplicables a los procedimientos administrativos no regulados por disposiciones especiales (art. 1, inc. 2 ibídem), la vía gubernativa se agota cuando contra el acto definitivo no procede ningún recurso; cuando el acto queda en firme por no haberse interpuesto los recursos de reposición o queja, y, cuando los recursos interpuestos se deciden. En el procedimiento tributario para determinación de obligaciones fiscales por impuestos y sanciones, el artículo 720 del Estatuto Tributario dispuso que, sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del mismo estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la DIAN, procede el recurso de reconsideración. Salvo el caso de las liquidaciones oficiales de revisión, cuando se cumplen los requisitos del artículo 720 [par] del Estatuto Tributario, la vía gubernativa respecto de los actos anteriores sólo se agota cuando la Administración decide el recurso de reconsideración interpuesto en debida forma (722 ibídem), pues éste fue el único medio de impugnación que se estableció para discutirlos.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 62 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 63 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 135

REDUCCION DE LA SANCION POR INFORMACION CON ERRORES - No cierra la posibilidad de discutir la legalidad de la actuación que culminó con la sanción

Del oficio 000287 de 30 de abril de 1997 se desprende que la actora interpuso recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio, y, además, se acogió a la sanción reducida, lo cual no es excluyente, pues, como lo ha precisado la Sala, la presentación del memorial de aceptación no cierra la posibilidad de discutir la legalidad de la actuación que culminó con la imposición de la sanción, porque ello prohijaría la exclusión del control gubernativo y/o jurisdiccional de estos actos, y porque consentir en la aceptación de la sanción reducida no es una confesión, sino un requisito para acogerse al beneficio de reducción. Así, la reducción de la sanción por no enviar información, al 10 o 20% de su valor, es un derecho de opción para el contribuyente que, de acuerdo con el artículo 651 del Estatuto Tributario, depende del momento en que se ejerza, y el cual no cierra la posibilidad de controvertir total o parcialmente la sanción impuesta

NOTA DE RELATORIA: Sobre los efectos de la reducción de la sanción por errores en la información, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 10 de julio de 2002, Rad. 12421, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

FALTA DE AGOTAMIENTO DE VIA GUBERNATIVA - No se configura la excepción cuando se interpone en tiempo el recurso de reconsideración

Así pues, no se configuró la excepción de falta de agotamiento formal de la vía gubernativa, ya que con el oficio 000287 de 30 de abril de 1997, la demandante recurrió en reconsideración la Resolución Sanción 399 de 1997, independientemente de que, además, se hubiera acogido a la sanción reducida.

VIA GUBERNATIVA - En ella deben plantearse los mismos hechos que luego habrán de aducirse ante el juez administrativo / ARGUMENTO NUEVO - No altera la causa ni el objeto de la actuación tributaria

Por ser la vía gubernativa la oportunidad para discutir administrativamente la legalidad de un acto particular, sólo los hechos que en ella se debaten pueden ser objeto de control judicial, es decir, que los fundamentos fácticos de la vía gubernativa y la vía jurisdiccional contra un acto administrativo, deben ser los mismos. En tal sentido, la Sala ha precisado que invocar en la demanda hechos no alegados en vía gubernativa, viola el derecho de defensa de la Administración, no así la invocación de nuevos argumentos, pues, éstos no alteran la causa ni el objeto de la actuación tributaria, de modo que el fisco puede contradecirlos a través de la contestación de la demanda. Lo anterior, porque mientras los argumentos son razonamientos dirigidos a demostrar una situación de hecho previamente planteada, con el ejercicio de una labor dialéctica que busca persuadir o disuadir al juez, que no amplía ni recorta dicha situación, el hecho nuevo amplía la realidad fáctica que da lugar a la actuación contra el administrado. Si bien es cierto las razones alegadas ante la jurisdicción no son iguales a las que expuso en la vía gubernativa, es claro que no modifican los hechos que dieron origen a la actuación administrativa, sino que son simplemente argumentos que fundamentan el ataque de legalidad de los actos, a los cuales podía oponerse la Administración a través de la contestación de la demanda.

SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION - Hechos constitutivos de la sanción / REDUCCION DE LA SANCION - Procedencia

La Sala ha precisado que cuando la información se presenta oportunamente, las conductas sancionables pueden ser, que la misma no corresponda a lo solicitado, o, que, a pesar de corresponder a la información que se debe suministrar, "el contenido" presente errores, entendidos éstos como los relacionados con los datos, cifras o conceptos específicos que por ley se está obligado a reportar, los cuales deben ser exactos. Así, no se configura la infracción si los errores recaen sobre una información diferente a la que debe suministrarse. De otra parte, el mismo artículo 651 del Estatuto Tributario 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 de dicho acto. 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 consecuencia, debía mantenerse la base de liquidación de la sanción que fijó la Administración en \$94.200.000, por lo que, de acuerdo con las pruebas reseñadas, no procede la reducción de la sanción al 10% de su valor, porque los errores en la información no se subsanaron antes de la imposición de la sanción y tampoco se pagó el valor correspondiente a dicho porcentaje (\$9.420.000). Tampoco procede la reducción al 20%, porque, aunque el Oficio 05252 de 1997 tiene por "aceptada" la información que se entregó el 30 de abril de 1997, y permite deducir que las inconsistencias se subsanaron dentro de los dos meses siguientes al acto sancionatorio, lo cierto es que la actora no demostró el pago ni el acuerdo de pago de tal porcentaje de la sanción plena, es decir, la suma de \$18.840.000.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la sanción por no enviar información, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias 7 de diciembre de 2000, Rad. 11141, M.P. Daniel Manrique Guzmán, 12 de mayo de 2000, Rad. 9934, 15 de septiembre de 2000, Rad. 10497, M.P. Delio Gómez Leyva y 28 de julio de 2005, Rad. 859, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

GRADUACION DE LA SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION - Procedencia / SANCION REDUCIDA POR NO ENVIAR INFORMACION - Principios de justicia y equidad / PRINCIPIOS DE RAZONABILIDAD Y

PROPORCIONALIDAD - Sanción reducida por no enviar información / PRINCIPIO DE JUSTICIA Y EQUIDAD - Criterios para imponer sanción reducida por no enviar información

Sin embargo, de acuerdo con el literal a) del artículo 651 del E. T., la sanción puede graduarse, pues la preposición “hasta el 5%” que utiliza dicha disposición, indica el 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%’, le otorga 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, 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, invocada por la demandante. En efecto, al estudiar la exequibilidad del artículo 651 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional precisó que las sanciones que puede imponer la Administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Así, no todo error cometido en la información que se remite a la autoridad tributaria, puede generar las sanciones consagradas en la norma en mención, pues, la entidad está obligada a demostrar que el mismo lesiona sus intereses o los de un tercero. Luego, no todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por tanto, las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento de este deber, deben ser proporcionales al daño que se genere. Si no existió daño, no puede haber sanción

NOTA DE RELATORIA: Sobre los principios de razonabilidad y proporcionalidad para imponer la sanción Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 20 de abril de 2001, Rad. 11658, M.P. Ligia López Díaz, 20 de febrero y 4 de abril de 2003, Rad. 12736 y 12897 y 15 de junio de 2006, Rad. 2003-00453, M.P. María Inés Ortiz Barbosa y Corte Constitucional, Rad. C- 160 de 1998 M.P. Carmen Isaza de Gómez.

CRUCES DE INFORMACION POR LA DIAN - Se ven afectadas cuando la información del contribuyente presenta errores / INFORMACION TRIBUTARIA CON ERRORES - Causa daño a la DIAN al no permitirle realizar cruces de información / DAÑO O PERJUICIO POR ENTREGA DE INFORMACION CON ERRORES - Configuración

En concordancia con lo anterior, la Sala ha sostenido que en la sanción por no informar, el daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el daño o perjuicio por la entrega de información errónea Consejo de Estado, sección Cuarta, sentencia de 16 de marzo de 2001, Rad. 11681, M.P. delio Gómez Leyva.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D. C, veintisiete (27) de agosto de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 08001-23-31-000-1998-01547-01(17025)

Actor: CONGREGACION DE HERMANAS FRANCISCANAS DE MARIA AUXILIADORA CLINICA LA ASUNCION

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 5 de septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que sancionaron a la demandante por no enviar información magnética de 1994.

ANTECEDENTES

De acuerdo con la Resolución 5987 de 1994, la DIAN solicitó información en medios magnéticos de 1994, a la Congregación de Hermanas Franciscanas de María Auxiliadora - Clínica la Asunción.

Mediante pliego de cargos 0843 de 13 de agosto de 1996, la DIAN propuso imponer a la actora sanción por \$94.200.000.

El 13 de septiembre de 1996 la actora respondió el pliego, entregó la información y se acogió al beneficio de reducción de la sanción, para lo cual pagó el 10% de la sanción que considera procedente (\$2.805.000).

Mediante Resolución 399 de 13 de marzo de 1997 la Administración sancionó a la actora por no suministrar información, en cuantía de \$94.200.000, pues la que entregó no se ajustó a las especificaciones técnicas de las Resoluciones 2808 de 1993 y 3547 de 1995.

La demandante interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, en el cual informó que corregía las inconsistencias puestas de presente en la resolución sancionatoria y pagó \$2.806.000.

Por Resolución 000018 de 15 de septiembre de 1997, la Administración negó la reducción de la sanción con ocasión del recurso. Este acto se confirmó en reconsideración, por Resolución 00058 de 15 de abril de 1998.

LA DEMANDA

La Congregación de Hermanas Franciscanas solicitó la nulidad de las resoluciones 399 de 13 de marzo de 1997, 000018 de 15 de septiembre del mismo año y 00058 del 15 de abril de 1998. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se fije la sanción por no enviar información en \$5.610.520.

La actora estimó vulnerados los artículos 363 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario. El concepto de violación lo desarrolló de la siguiente forma:

Los errores técnicos de la información magnética que entregó la Congregación el 13 de septiembre de 1996, en relación con la declaración de renta de 1994, no causaron ningún daño a la Administración de Impuestos, por lo que no hay lugar a sanción alguna, conforme a la sentencia C-160 de 1998. Lo anterior, porque dicha información era suficiente para hacer las comprobaciones correspondientes respecto del período gravable 1994, toda vez que la declaración de ese año podía revisarse hasta mayo de 1997.

La demandante pagó \$2.805.000 con ocasión de la respuesta al pliego de cargos y \$2.806.000 con ocasión del recurso de reconsideración que interpuso contra la Resolución que negó su solicitud de reducción sanción, para un total de \$5.610.520 por concepto de sanción por no enviar información.

El valor de la sanción impuesta en la Resolución 399 es injusto e inequitativo frente a los errores que encontró la Administración en la información entregada con la respuesta al pliego de cargos (no haberse entregado en un solo archivo ÚNICA LXS, sino en 4 archivos en diskette, y desajuste del ancho de las columnas a especificaciones técnicas).

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones, para lo cual expuso:

Las normas violadas que señala la demanda no se relacionan con el tema en discusión, cual es la aplicación de la sanción por no enviar información y los requisitos para aceptar la sanción reducida, sino con el desconocimiento de los principios de justicia y equidad (arts. 363 y 683 del Estatuto Tributario), lo cual es un argumento nuevo respecto del cual no se agotó la vía gubernativa y, por tanto, viola el derecho de defensa de la Administración.

La actora corrigió las inconsistencias que señaló el pliego de cargos, pero liquidó mal la sanción para acogerse al beneficio de reducción, pues no aplicó la base y tarifa previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario, conforme al cual la sanción puede reducirse.

Cuando la demandante pretendió acogerse a la reducción de la sanción al 10% de su valor, no había corregido todas las inconsistencias que indicaba el pliego de cargos, por lo que debió acogerse a la reducción del 20%, dado que las últimas correcciones las presentó un mes después de haberse notificado la resolución sanción.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal se inhibió de fallar por falta de agotamiento formal de vía gubernativa respecto de la Resolución 399 de 1997, y falta de agotamiento material frente a las resoluciones 000018 de 1997 y 000058 de 1998. En síntesis, tal decisión la fundamentó como sigue:

La actora no interpuso recurso de reconsideración contra la resolución sanción 399 de 1997 y, por tanto, no agotó formalmente la vía gubernativa, por cuanto el escrito que presentó con tal denominación (oficio 0287 de 30 de abril de 1997), no atacó la legalidad de la sanción sino que aceptó la sanción reducida.

Y, los argumentos del recurso de reconsideración contra la Resolución 000018 de 15 de septiembre de 1997 (oficio 000140 de 21 de noviembre de 1997), no tenían por objeto que la Administración revisara dicha resolución, pues sólo discutió la liquidación de la sanción impuesta. Además, como las pretensiones de la demanda se fundamentaron en la violación de los principios de justicia y equidad, y el recurso no invocó tal violación, no hubo agotamiento material de la vía gubernativa frente a las Resoluciones 000018 de 1997 y 000058 de 1998.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló. Al efecto, reiteró los argumentos de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada alegó de conclusión así:

La actora no recurrió en reconsideración la resolución sancionatoria y el recurso contra la resolución que negó la reducción de la sanción no supera tal omisión, por lo cual debe confirmarse la sentencia apelada.

Mediante actos generales la DIAN dispone las condiciones técnicas que debe tener la información en medios magnéticos, y los contribuyentes deben cumplirlas so pena de ser sancionados, sin que la Administración tenga la obligación de adecuar a tales condiciones la información con inconsistencias.

La actora no alegó y el Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

Previa observancia de que los procedimientos tienen por objeto la efectividad de los derechos reconocidos por la Ley sustancial, y dado el deber de evitar providencias

inhibitorias¹, estudiará la Sala la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa que el Tribunal declaró probada oficiosamente.

La vía gubernativa es un presupuesto de procedibilidad para el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra actos administrativos particulares, excepto en los casos en que la Administración no otorga la oportunidad de impugnarlos (art. 135 del Código Contencioso Administrativo). De acuerdo con los artículos 62 y 63 del Código Contencioso Administrativo, aplicables a los procedimientos administrativos no regulados por disposiciones especiales (art. 1, inc. 2 ibídem), la vía gubernativa se agota cuando contra el acto definitivo no procede ningún recurso; cuando el acto queda en firme por no haberse interpuesto los recursos de reposición o queja, y, cuando los recursos interpuestos se deciden.

En el procedimiento tributario para determinación de obligaciones fiscales por impuestos y sanciones, el artículo 720 del Estatuto Tributario dispuso que, sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales del mismo estatuto, contra las liquidaciones oficiales, **resoluciones que impongan sanciones** u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos administrados por la DIAN, procede el recurso de reconsideración.

Salvo el caso de las liquidaciones oficiales de revisión, cuando se cumplen los requisitos del artículo 720 [par] del Estatuto Tributario², la vía gubernativa respecto de los actos anteriores sólo se agota cuando la Administración decide el recurso de reconsideración interpuesto en debida forma (722 ibídem), pues éste fue el único medio de impugnación que se estableció para discutirlos.

En el caso concreto, la demandante pretende la nulidad de la Resolución 399 de 1997, por la cual la DIAN le impuso sanción por no enviar información en medios magnéticos, correspondiente a 1994, y de las resoluciones 000018 de 1997 y 00058 de 1998 que negaron la reducción de dicha sanción y fijaron su valor en la suma determinada por el acto sancionatorio.

LA VÍA GUBERNATIVA RESPECTO DE LA RESOLUCIÓN 399 DE 1997

Respecto de la Resolución 399 de 1997, el Tribunal consideró que la actora no agotó la vía gubernativa porque contra la misma no interpuso recurso de reconsideración.

A folio 152 del expediente aparece el Oficio 000287 de 30 de abril de 1997, en el cual se lee *“Dando cumplimiento al oficio No. 399 de 31 de marzo de 1997 (sic), estamos*

¹ Código de Procedimiento Civil, arts. 4 y 37 [4], aplicables en virtud del artículo 207 del Código Contencioso Administrativo.

² Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.

presentando el recurso de Reconsideración contra la resolución sanción del número citado para que ustedes tengan en cuenta la respuesta dada en nuestro oficio radicado con el número 018190 de Septiembre 13 de 1996³ el cual corresponde a la solicitud del pliego de cargos 0834 del 13 de agosto de 1996 donde aceptamos la sanción reducida la cual fue cancelada en su oportunidad mediante el comprobante de pago en bancos No. 963060131064 por \$2.805.000”.

Así mismo señaló que, para tener por corregidas las inconsistencias señaladas en la Resolución Sanción 399, anexaba un diskette con el archivo llamado Única XL3 (Excel); la corrección de comas, puntos y signos especiales y el ajuste del ancho de columnas a las especificaciones técnicas.

Por su parte, la Resolución 000018 de 15 de septiembre de 1997 señaló que a través de este Oficio 000287, la demandante desistió de interponer el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción 399 de 1997, y se acogió a la sanción reducida (fl. 26).

Del oficio 000287 de 30 de abril de 1997 se desprende que la actora interpuso recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio, y, además, se acogió a la sanción reducida, lo cual no es excluyente, pues, como lo ha precisado la Sala, la presentación del memorial de aceptación no cierra la posibilidad de discutir la legalidad de la actuación que culminó con la imposición de la sanción, porque ello prohijaría la exclusión del control gubernativo y/o jurisdiccional de estos actos, y porque consentir en la aceptación de la sanción reducida no es una confesión, sino un requisito para acogerse al beneficio de reducción⁴. Así, la reducción de la sanción por no enviar información, al 10 o 20% de su valor, es un derecho de opción para el contribuyente que, de acuerdo con el artículo 651 del Estatuto Tributario, depende del momento en que se ejerza, y el cual no cierra la posibilidad de controvertir total o parcialmente la sanción impuesta⁵.

De otra parte, la Resolución 000018 de 15 de septiembre de 1997, no se ajusta a la realidad, dado que la actora no desistió del recurso y, por el contrario, expresamente lo interpuso.

Así pues, no se configuró la excepción de falta de agotamiento formal de la vía gubernativa, ya que con el oficio 000287 de 30 de abril de 1997, la demandante recurrió en reconsideración la Resolución Sanción 399 de 1997, independientemente de que, además, se hubiera acogido a la sanción reducida.

³ Este oficio contiene la respuesta al pliego de cargos que precedió a la resolución sanción. En él, la actora aceptó la sanción reducida, señaló que la omisión en el envío de información se subsanó con la entrega de la misma el 13 de septiembre de 1994 (sic), y que, a partir del valor base de liquidación, según los costos y deducciones de ese año, la sanción reducida al 10% era de \$2.805.000, suma que pagó (fl. 12).

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 10 de julio de 2002, exp. 12421, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

⁵ *Ibidem*.

En consecuencia, se revocará el fallo apelado en cuanto se declaró inhibido para conocer la Resolución 399 de 1997, y se estudiará de fondo este acto administrativo.

LA VÍA GUBERNATIVA RESPECTO DE LAS RESOLUCIONES 000018 DE 1997 Y 00058 DE 1998

En lo que tiene que ver con las Resoluciones 000018 de 1997 y 00058 de 1998 que negaron la reducción de la sanción impuesta por no enviar información, y fijaron su valor en la suma que determinó la Resolución 399 de 1997, el Tribunal consideró que el actor no agotó la vía gubernativa por el aspecto material, porque los argumentos del recurso de reconsideración contra la Resolución 000018 no coinciden con los de la demanda.

Por ser la vía gubernativa la oportunidad para discutir administrativamente la legalidad de un acto particular, sólo los hechos que en ella se debaten pueden ser objeto de control judicial, es decir, que los fundamentos fácticos de la vía gubernativa y la vía jurisdiccional contra un acto administrativo, deben ser los mismos.

En tal sentido, la Sala ha precisado que invocar en la demanda hechos no alegados en vía gubernativa, viola el derecho de defensa de la Administración, no así la invocación de nuevos argumentos, pues, éstos no alteran la causa ni el objeto de la actuación tributaria, de modo que el fisco puede contradecirlos a través de la contestación de la demanda⁶.

Lo anterior, porque mientras los argumentos son razonamientos dirigidos a demostrar una situación de hecho previamente planteada, con el ejercicio de una labor dialéctica que busca persuadir o disuadir al juez, que no amplía ni recorta dicha situación, el hecho nuevo amplía la realidad fáctica que da lugar a la actuación contra el administrado⁷.

En el asunto *sub exámine*, el recurso de reconsideración contra la Resolución 000018 de 15 de septiembre de 1997 cuestionó la liquidación de la sanción, pues, según la recurrente, la base de la misma es el total de costos y deducciones de 1994, menos ajustes contables, como son los gastos de depreciación y los costos de ventas y deducciones menores a \$2.000.000 “por no ser objeto de revisión hacia los beneficiarios del pago” (fl. 132).

A su vez, la demanda discute, de una parte, la imposición de la sanción porque los

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 3 de mayo de 2007, exp. 14667, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁷ Consejo de Estado, Sección Primera, sentencia de 13 de marzo de 2003, exp. 7899, C. P. Dr. Manuel Santiago Urueta.

errores en la información magnética que entregó no causaron ningún daño a la Administración de Impuestos, como lo exige la sentencia C-160 de 1998; y, de otro lado, el valor de la sanción impuesta, el cual estima injusto e inequitativo frente a los mencionados errores.

Si bien es cierto las razones alegadas ante la jurisdicción no son iguales a las que expuso en la vía gubernativa, es claro que no modifican los hechos que dieron origen a la actuación administrativa, sino que son simplemente argumentos que fundamentan el ataque de legalidad de los actos, a los cuales podía oponerse la Administración a través de la contestación de la demanda.

En consecuencia, frente a las Resoluciones 000018 de 1997 y 00058 de 1998 tampoco se configuró la excepción de falta de agotamiento material de la vía gubernativa, por lo que se revocará la sentencia inhibitoria y se analizará la legalidad de los mismos.

DEL ESTUDIO DE FONDO DE LOS ACTOS DEMANDADOS

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.

La Sala ha precisado que cuando la información se presenta oportunamente, las conductas sancionables pueden ser, que la misma no corresponda a lo solicitado, o, que, a pesar de corresponder a la información que se debe suministrar, “**el contenido**” presente errores, entendidos éstos como los relacionados con los datos, cifras o conceptos específicos que por ley se está obligado a reportar, los cuales deben ser exactos⁸. Así, no se configura la infracción si los errores recaen sobre una información diferente a la que debe suministrarse.

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.

⁸ Entre otras, ver sentencias de 7 de diciembre de 2000, exp. 11141, C. P. doctor Daniel Manrique Guzmán; 12 de mayo de 2000, exp. 9934; 15 de septiembre de 2000, exp. 10497, C. P. doctor Delio Gómez Leyva y de 28 de julio de 2005, exp. 14859, C. P. doctora María Inés Ortiz Barbosa.

De otra parte, el mismo artículo 651 del Estatuto Tributario 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 de dicho acto.

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:

- Por Resolución 5987 de 28 de diciembre de 1994, la DIAN dispuso la información tributaria que debían presentar los grandes contribuyentes, personas jurídicas y entidades, por dicho año gravable⁹, y fijó el 31 de julio de 1994 como plazo máximo para entregarla.
- Mediante Pliego de Cargos 0834 de 13 de agosto de 1996, la DIAN propuso sancionar a la actora por no enviar información del año 1994, por \$94.200.000. El 13 de septiembre de 1996 la Congregación de Hermanas Franciscanas de María Auxiliadora Clínica La Asunción, respondió el pliego, entregó la información, reliquidó la sanción propuesta, y pagó \$2.805.000 como sanción reducida, según comprobante de egreso 001006, cheque 001006 de 13 de septiembre de 1996 y recibo oficial de pago 0708125056177-1 (fls. 12-17, 146).
- Por oficio 083278 de 29 de octubre de 1996, la División de Análisis y Programación de la DIAN comunicó que la información entregada no se pudo procesar, porque no se ajustaba a las especificaciones técnicas definidas en la Resolución 2808793 o 3547/95, toda vez que el diskette que se entregó contenía cuatro archivos en XLS, no obstante que la información reportada en tal programa debía presentarse en un solo archivo llamado ÚNICA. XLS; el ancho de las columnas de la hoja 312.xls no se ajustaba a las especificaciones; y los valores informados contenían signos pesos y puntos, cuando en los campos numéricos no se permitía la grabación de los mismos. (fl. 161)
- En virtud de lo anterior, la Resolución 399 de 13 de marzo de 1997 impuso a la actora sanción por \$94.200.000 (fls. 21 a 25). El 21 de abril de 1997, la actora interpuso reconsideración contra la anterior decisión, y anunció la corrección de las inconsistencias mencionadas con la entrega de un diskette que contenía un archivo ÚNICA XL3, la supresión de las comas, puntos y signos especiales y el

⁹ Según el Decreto 2798 de 1994, la obligación afectaba a todos los grandes contribuyentes, personas jurídicas o entidades que a 31 de diciembre de 1993 tuvieran un patrimonio bruto superior a \$1.042.500.000, o ingresos brutos superiores a \$2.084.900.000.

ajuste del ancho de las columnas; además, solicitó que se tuviera en cuenta su respuesta al pliego de cargos, donde aceptó la sanción reducida (fl. 152).

- Por oficio 05252 de 26 de junio de 1997, la División de Análisis y Formulación de la DIAN, informó que del total de 111 registros incluidos en la información que entregó la actora, se rechazaron dos, y que la información podía tomarse como **ACEPTADA**, porque los errores detectados no eran representativos frente al volumen de información procesada (fl. 149).
- Mediante Resolución 000018 de 15 de septiembre de 1997, se negó el beneficio de reducción de la sanción porque la actora no había pagado el 20% de la misma (fls. 26-31). Esta decisión se recurrió en reconsideración, el 21 de noviembre de 1997, y se adjuntó el comprobante de pago 0708125060245-8, por \$2.806.000 (fl. 34).

Las pruebas mencionadas demuestran que la actora no entregó la información magnética dentro del plazo fijado por la Resolución 5987 de 1994 (31 de julio de 1994), de modo que, objetivamente, procede la sanción por no enviar información.

La Administración fijó la sanción en \$94.200.000, como valor máximo establecido por el Decreto 2806 de 1994, para lo cual tomó como base de liquidación la suma de costos y deducciones que la actora reportó en la declaración de renta de 1994 (\$2.173.537.000) y le aplicó la tarifa del 5%, para un total de \$108.676.850.

La actora no contradujo expresa y concretamente esa liquidación en la demanda, ni en el recurso de reconsideración contra la resolución sanción (fl. 152)¹⁰, y si bien tal aspecto sí fue cuestionado en la respuesta al pliego de cargos a la cual se remitió el recurso para reiterar el beneficio de reducción de la sanción, lo cierto es que dicho cuestionamiento se hizo sin fundamento normativo ni fáctico alguno y que en el expediente no aparecen documentos pertinentes y suficientes para desconocer el valor base de liquidación.

En consecuencia, debía mantenerse la base de liquidación de la sanción que fijó la Administración en \$94.200.000, por lo que, de acuerdo con las pruebas reseñadas, no procede la reducción de la sanción al 10% de su valor, porque los errores en la información no se subsanaron antes de la imposición de la sanción y tampoco se pagó el valor correspondiente a dicho porcentaje (\$9.420.000). Tampoco procede la reducción al 20%, porque, aunque el Oficio 05252 de 1997 tiene por “aceptada” la información que se entregó el 30 de abril de 1997, y permite deducir que las inconsistencias se subsanaron dentro de los dos meses siguientes al acto sancionatorio, lo cierto es que la actora no

¹⁰ La base de liquidación se discutió en la respuesta al pliego de cargos (fl. 155) y en el recurso de reconsideración contra la resolución que negó la solicitud de reducción sanción (fls. 132-133), según los cuales la liquidación no debía hacerse sobre el total de costos y deducciones, porque habían partidas que no correspondían a erogaciones en dinero sino a ajustes contables, como los costos de ventas, los gastos de depreciación y las deducciones menores a \$2.000.000

demonstró el pago ni el acuerdo de pago de tal porcentaje de la sanción plena, es decir, la suma de \$18.840.000.

Sin embargo, de acuerdo con el literal a) del artículo 651 del E. T., la sanción puede graduarse, pues la preposición “hasta el 5%” que utiliza dicha disposición, indica el 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%’, le otorga 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, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998¹¹, invocada por la demandante.

En efecto, al estudiar la exequibilidad del artículo 651 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional precisó que las sanciones que puede imponer la Administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Así, no todo error cometido en la información que se remite a la autoridad tributaria, puede generar las sanciones consagradas en la norma en mención, pues, la entidad está obligada a demostrar que el mismo lesiona sus intereses o los de un tercero. Luego, no todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por tanto, las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento de este deber, deben ser proporcionales al daño que se genere. Si no existió daño, no puede haber sanción¹².

En concordancia con lo anterior, la Sala ha sostenido que en la sanción por no informar, el daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos¹³.

En el caso concreto, la no entrega de la información impidió a la DIAN el ejercicio oportuno de las funciones de fiscalización y cruces de información. No obstante, como finalmente la información se entregó, fue aceptada y se validó, según oficio 05252 de 26 de junio de 1997 (fl. 149), se entiende apta y utilizable para el ejercicio de las mencionadas funciones.

¹¹ 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.

¹² Corte Constitucional, sentencia C-160 de 1998, M.P. Carmenza Isaza de Gómez

¹³ Sentencia de 16 de marzo de 2001, Exp.11681, M.P. doctor Delio Gómez Leyva.

En consecuencia, la Sala graduará la sanción impuesta al 0,5% del valor base de liquidación de la misma, pues, no es razonable imponer la máxima sanción legal, máxime cuando los errores cometidos fueron meramente técnicos y no impedían realizar el control fiscal.

Conforme a lo explicado, la Sala anulará parcialmente los actos demandados, y, a título de restablecimiento del derecho, graduará la sanción al 0.5% del valor base de la misma (\$2.173.537.000¹⁴), es decir, \$ 10.868.000.

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

1. REVÓCASE la sentencia de 5 de septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la CONGREGACIÓN DE HERMANAS FRANCISCANAS DE MARÍA AUXILIADORA – CLÍNICA LA ASUNCIÓN contra la DIAN.

En su lugar, ANÚLANSE PARCIALMENTE las Resoluciones 399 de 13 de marzo de 1997, 000018 de 15 de septiembre del mismo año, y 00058 de 15 de abril de 1998.

A título de restablecimiento del derecho FÍJASE la sanción por no enviar información en \$10.868.000.

2. Reconócese personería a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 253.

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
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

¹⁴ Costos y deducciones de la declaración de renta de 1994.

AUSENTE

