

**SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION - Irregularidades: por fuera del plazo o que no corresponda a lo solicitado o con errores / INDUCCION A LA ADMINISTRACION EN ERROR - Obstaculización de la labor fiscalizadora: sanción por no enviar información en cifras aproximadas a múltiplos de mil**

De acuerdo con el artículo 651 del Estatuto Tributario, no enviar información no se constituye como la única conducta sancionable, pues además, el legislador consagró que enviar información por fuera del plazo establecido, o que no corresponda a lo solicitado o con errores, también son irregularidades objeto de sanción. Para el año 2000, tiempo en el que se solicitó la información, era aplicable la Resolución No. 1974 de 1999 donde la Administración determinó en el párrafo IV del artículo 3º, que la información debía ser presentada en “cifras representativas en pesos aproximándolas por exceso o por defecto al múltiplo de mil más cercano o tomar el valor en pesos”. De acuerdo con lo anterior, al presentar la información en “miles de pesos”, esto es quitando tres ceros, la sociedad incurrió en una falta sancionable de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario. Dicha omisión pudo inducir a la Administración en errores, sobre todo al momento de efectuar cruces de información. De otra parte, en la sentencia C-160 de 29 de abril de 1998, la Corte Constitucional resolvió la exequibilidad del artículo 651 del Estatuto Tributario, sin embargo, anotó que la imposición de la sanción debía obedecer a criterios de razonabilidad y proporcionalidad, lo cual implica que sólo los errores en la información que causan un daño al Estado son susceptibles de sanción a diferencia de aquellos que son inocuos, vale decir que lo determinante no es el error per se sino que tenga la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora propia de la Administración o que afecte intereses de terceros, caso en el cual, el error trasciende de su apreciación puramente objetiva al reproche particularizado en el detrimento que ocasiona, bien al Estado o al tercero (consideración subjetiva). La función que cumple la Administración Tributaria es necesaria para el sostenimiento de las cargas públicas y por ello, requiere de toda la colaboración por parte de los contribuyentes, con lo cual, el hecho de dificultarla y hacerla más gravosa es suficiente para que se configure la sanción. Además, tampoco se puede desconocer que el contenido del párrafo IV del artículo 3º de la Resolución No. 1974 de 1999, es claro porque allí se está señalando que la información debe presentarse en cifras representativas en pesos aproximándolas al múltiplo de mil más cercano. En consecuencia, es procedente la imposición de la sanción y el cargo no prospera.

**GRADUACION DE LA SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION - Carencia de equidad, proporcionalidad y razonabilidad al no contener ánimo defraudatorio**

La imposición de una tarifa del 3% en este caso es excesiva, pues no se entiende cuál fue la graduación de la sanción que practicó la Administración si en todo caso, así hubiere aplicado el 3% existió la necesidad de acudir al tope máximo fijado en el Decreto 2587 de 1999 para cuantificarla, lo cual carece de todo sentido de equidad, proporcionalidad y razonabilidad, pues la Administración aplicó la pena máxima a una conducta que a simple vista no contiene ningún ánimo defraudatorio porque inclusive la Administración la utilizó para fijar la sanción agregándole los tres ceros restantes. Llama la atención de la Sala que la Administración desconoce que el artículo 651 del E.T. consagra que la sanción va “hasta” el 5%, con lo cual, es potestativo para ésta fijar el porcentaje aplicable, y la graduación dependerá de la gravedad del comportamiento del contribuyente, en aras de subsanar oportunamente los errores y obviamente teniendo el daño que se cause para los fines de fiscalización. La Sala aplicará la sanción sobre la tarifa

del 0.2%, siguiendo el criterio expuesto en sentencias anteriores para casos similares, apartándose de la determinada en los actos oficiales, pues la sociedad dio respuesta oportuna al Pliego de Cargos, corrigió la información y ésta fue validada por la Administración al tenerla en cuenta para determinar la cuantificación de la base. Así mismo, se observa que la Resolución No 1974 en el año 1999, había sido recientemente expedida, lo cual pudo producir la confusión alegada en el momento de presentar la información. La finalidad de la imposición de la sanción es censurar un comportamiento dependiendo del daño que ha ocasionado.

**REDUCCION DE LA SANCION - Difiere de la graduación de la sanción; requisito del pago del 10 por ciento de la sanción / GRADUACION DE LA SANCION - Difiere de la reducción de la sanción**

Ha sido criterio reiterado de la Sala que la reducción de la sanción es una situación diferente de la graduación de la sanción. Además, en virtud del artículo 651 del E.T., ésta reducción se aplica sobre la base para determinar la sanción y no sobre el resultado de la misma. Así mismo, la Sala ha entendido que de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario, las condiciones para acceder al beneficio de la reducción de la sanción al 10%, son: a) que la omisión sea subsanada antes de que se notifique su imposición, b) se acepte la sanción reducida, c) se acredite el haber subsanado la omisión y d) se efectúe el pago o acuerdo de pago de la misma. En relación con el último requisito, es decir con el pago que debe realizar el responsable, también ha sido criterio reiterado de la Sala, que dicho pago debe ser el 10% de la sanción determinada, pues el valor oficialmente determinado es el que la ley ha señalado para tal efecto. En el presente caso, considera la Sala que la sociedad no subsanó la omisión antes de que se le notificara la Resolución sanción, pues si bien vía electrónica, corrigió sus errores el 9 de abril de 2003 antes de que le fuera notificada la Resolución Sanción No. 300642003000177 el día 15 de octubre de 2003 mediante de 9 de octubre de 2003 y manifestó aceptar la sanción reducida, lo cierto es que no acreditó el pago integral de la misma, toda vez que sólo canceló la suma de \$497.000, valor muy inferior a \$19.940.000 que correspondía al 10% de la sanción determinada oficialmente. Por tal motivo, no tiene derecho a que se le reduzca la sanción al 10% de la inicialmente prevista.

NOTA DE RELATORIA - Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 15 de marzo de 2002, Exp. 12588, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ**

Bogotá, D.C., cuatro (4) de septiembre de dos mil ocho (2008)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2004-02121-01(16385)**

**Actor: EL TRANSVAAL - ERNESTO WILLS Y CIA LTDA. - EL TRANSVAAL LTDA. EN LIQUIDACION**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS NACIONALES**

## **Referencia: APELACION SENTENCIA**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 31 de octubre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que denegó las súplicas de la demanda.

### **ANTECEDENTES**

La sociedad EL TRANSVAL –ERNESTO WILLS Y CIA LTDA- estaba obligada a suministrar la información en medios magnéticos de que trata la Resolución No. 8750 de 27 de octubre de 2000 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En atención a lo ordenado en el anterior acto administrativo, la demandante presentó información en medios magnéticos en "miles de pesos" y no en pesos aproximándolos por exceso o por defecto al múltiplo de mil mas cercano como señalaba la Resolución No. 1974 de 1999.

El 10 de marzo de 2003, la Administración profirió el pliego de cargos No. 300632003000011, en donde propuso imponer sanción porque consideró que la información adolecía de errores y se había omitido información exógena. El 9 de abril de 2003 la actora corrigió sus errores, se acogió a la sanción reducida del 10% y solicitó se le aplicara la tarifa del 0,5% de los ingresos netos para liquidarla.

El 9 de octubre de 2003, la Administración profirió la Resolución Sanción No. 300642003000177.

Contra dicho acto la demandante interpuso recurso de reconsideración<sup>1</sup>, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 900005 de 30 de junio de 2004, confirmando la actuación.

### **LA DEMANDA**

---

<sup>1</sup> El recurso fue interpuesto el 3 de diciembre de 2003.

La sociedad actora solicitó la nulidad de la Resolución Sanción No. 300642003000177 del 9 de octubre de 2003 y de la Resolución No. 900005 del 30 de junio de 2004, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

Como restablecimiento del derecho solicitó se declare lo siguiente:

- a. Que presentó la información dentro de la oportunidad legal y sin errores en la cuantía.
- b. Que el hecho de presentar dicha información en miles de pesos y no en pesos aproximándolos por exceso o por defecto al múltiplo de mil más cercano, no constituye error en la información.

Citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política y 651 del Estatuto Tributario.

En síntesis argumentó:

Se vulneró el debido proceso de la contribuyente, porque el pliego de cargos no fue lo suficientemente claro<sup>2</sup> al señalar los errores y su correspondiente corrección, debiendo hacerlo.

El pliego de cargos se contradice porque señala que se envió la información con errores y sin embargo, posteriormente afirmó que la demandante omitió información exógena. En consecuencia, al interpretar dicho pliego no se puede saber si la sanción se impuso por haber enviado información con errores o por no haberla enviado.

De otro lado, ese último supuesto es falso porque la sociedad no omitió la información a que se refieren los literales a), e), f), h) e i) del artículo 631 del Estatuto Tributario.

El supuesto error que alega la Dirección de Impuestos, recayó sobre la interpretación de la Resolución No. 1974 de 1999 y no sobre la cuantía de la misma, que es la conducta sancionable según el artículo 651 del Estatuto

---

<sup>2</sup> Pidió tener en cuenta la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 18 de mayo de 2001, Exp. 11865, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Tributario. La información que envió la sociedad fue correcta, simplemente tenía que agregársele los tres ceros a la derecha.

En Sentencia C-160 de 29 de abril de 1998, la Corte Constitucional se pronunció sobre la legalidad del artículo 651 del E.T., declarando que era exequible condicionalmente, bajo el entendido de que el error sancionable es aquel que genera daño, lo que no ocurrió en este caso porque se suministró información verídica, sólo que en cifras representadas en miles de pesos. Con la presentación de esta información no existió ningún provecho económico particular.

Se debe tener en cuenta que la DIAN otorgó validez a la información presentada ya que lo único que hizo fue agregarle los tres ceros faltantes y con base en ese resultado cuantificó la sanción.

La Administración no aplicó el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario debiendo hacerlo, porque en esa disposición, se consagra que cuando no es posible establecer el monto de la base, se debe hacer hasta con el 0.5% de los ingresos netos<sup>3</sup>.

## **LA OPOSICIÓN**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la misma con base en los siguientes argumentos:

El artículo 651 del Estatuto Tributario sanciona a quienes no envían información, o cuando ésta presenta errores.

La Administración obró conforme a derecho, porque al encontrar inconsistencias en la información, previa expedición del pliego de cargos, el 26 de septiembre de 2002 envió el Oficio No. 5800041001124, sobre el cual no recibió respuesta alguna.

---

<sup>3</sup> Solicitó tener en cuenta la sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta de 9 de junio de 2000, Exp. 10035, M.P Delio Gómez Leyva.

De otra parte, los actos administrativos demandados señalan de manera clara que la información se allegó en miles de pesos, siendo lo correcto hacerlo en la unidad de medida de pesos (art. 3º parágrafo IV Resolución No 1974 de 1999). Esta situación hizo que se alterara la realidad de los valores, generando confusión y dificultando a la Administración el debido ejercicio de sus funciones fiscalizadoras.

Es claro que la sanción no se impuso por no enviar la información como lo pretende hacer ver la demandante, sino porque ésta adolecía de errores. El artículo 651 del E.T. consagra multiplicidad de conductas sancionables, dentro de las cuales se encuentra el envío de información enviada.

Tampoco es posible cuantificar la base de la sanción sobre el 0.5% de los ingresos netos, porque dicho evento sólo se aplica en aquellos casos en donde no es posible determinar la base, lo cual no ocurrió en el caso particular, puesto que la base para liquidar la sanción se determinó en la suma de \$14.300.006.000, por ser esta cifra la que se presentó de forma equivocada.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, negó las súplicas de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

No existió vulneración alguna al debido proceso, porque consta en los antecedentes administrativos que la Administración le otorgó todas las posibilidades a la demandante para que ejerciera su derecho de defensa.

El Tribunal consideró procedente la sanción, porque haber suministrado información en “miles de pesos” dificultó a la Administración el ejercicio de sus funciones<sup>4</sup>. Existe diferencia entre un valor de \$1.000 a \$1.000.000.

De otra parte, estimó que la sanción se ajustó a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad referidos por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998.

---

<sup>4</sup> Citó las sentencias de 10 de junio de 2002, Exp. 12421, M.P. María Inés Ortiz Barbosa y la sentencia de 27 de febrero de 2003, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Por último, señaló que la cuantificación de la sanción fue correcta y no es procedente su reducción, porque después de haber corregido sus valores, la sociedad determinó una suma de \$14.300.006.000, valor que debe ser tenido como base, al cual se le aplicó el 3% arrojando un valor de \$429.001.180. Ahora bien, por ser esa suma superior al límite establecido en el Decreto 2587 de 1999, se aplicó el tope por un valor final de \$199.400.000.

**El Magistrado Fabio O. Castiblanco Calixto**, salvó su voto por considerar que los actos demandados debieron ser anulados parcialmente. En efecto, si bien es procedente la imposición de la sanción porque la información debió ser enviada conforme lo señala la Resolución 1974 de 12 de octubre de 2000, lo cierto es que su determinación no fue acertada, pues la demandante solicitó reducción de la sanción en el escrito donde dio respuesta al pliego de cargos corrigiendo sus errores, lo cual de conformidad con el artículo 651 del E.T., da lugar a reducir la sanción en un 10% porque la omisión fue subsanada antes de que se notificara la imposición de la sanción.

De otro lado, encontró contradicción en el pliego de cargos en lo referente a la información exógena, pues de un lado la Administración está afirmando que no se envió dicha información, mientras que a renglón seguido indicó que sí fue enviada pero con errores.

## LA APELACIÓN

La sociedad actora impugnó la Sentencia de primera instancia, reiterando los cargos expuestos en su demanda y solicitó al Consejo de Estado tener en cuenta los siguientes puntos:

- a. Determinar si las contradicciones en el pliego de cargos son suficientes para configurar una violación al debido proceso,
- b. Establecer si es procedente aplicar la sanción del artículo 651 del E.T.,
- c. De encontrarla procedente, determinar la base a aplicar, y
- d. Establecer si procede la disminución de la sanción.

Al respecto consideró:

Sobre el primer punto, se debe tener en cuenta que la redacción del párrafo 4º, del artículo 2º de la Resolución No. 1974 de 1999 es confusa, en consecuencia, la contribuyente creyó que al enviar la información en miles de pesos, estaba cumpliendo con el supuesto allí consagrado, es decir “la cifra que se aproxime al múltiplo de mil más cercano”.

La parte actora insistió en la contradicción en el pliego de cargos al sancionar dos conductas diferentes, enviar información con errores y omitir información exógena.

El Tribunal desconoció que de los errores que se presentaron, no se derivó ningún daño, ni para la Administración, ni para terceros, requisito esencial para imponer la sanción.

En cuanto a la cuantificación de la sanción se debe tener en cuenta, que la Administración no le dio ningún tipo de validez a la información presentada porque indicó que le faltaba la información exógena, por lo tanto, la única información de que disponía la Administración para cuantificar la base era la declaración de renta que presentó la sociedad, la cual como lo ha señalado el Consejo de Estado<sup>5</sup>, no puede tomarse por sí sola como base de la sanción.

En consecuencia, al no tener una cifra concreta para cuantificar la base de la sanción, es necesario establecerla sobre el 0.5% de los ingresos netos de acuerdo con el artículo 651 del E.T.

Por último, la solicitud de reducción del 10% debe tenerse como válida toda vez que cumple con todos los requisitos exigidos en el artículo 651 ibidem.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte demandante**, reiteró lo expuesto en su demanda y en el recurso de apelación.

---

<sup>5</sup> Citó sentencia del Consejo de Estado de fecha 6 de abril de 2006, sin ponente, ni número de radicación.

**La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** reiteró sus argumentos de la contestación a la demanda, sin embargo, agregó los siguientes comentarios en relación con el recurso de apelación:

No se puede aceptar el argumento de contradicción del pliego de cargos, porque es claro que desde un principio, para la Administración el problema se presentó con los errores de la información que envió la demandante.

Así mismo, el contenido del pliego de cargos no generó confusión, pues fue la misma contribuyente quien aceptó su error y lo corrigió.

Sobre el segundo punto, es decir, la existencia de daño como requisito necesario para imponer la sanción, el Consejo de Estado ha señalado<sup>6</sup> que sólo basta con que con el error se obstaculice o dificulte la labor fiscalizadora de la Administración para configurar su procedencia. Es más, este hecho se deduce de la sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional.

De otra parte, no es posible aplicar el 0.5% de los ingresos netos para cuantificar la base de la sanción, porque la Administración desde un comienzo tuvo conocimiento del monto de la información errónea, motivo por el cual tuvo en cuenta dicho valor.

Por último, se debe tener en cuenta que la Administración graduó el monto de la sanción, aplicó el 3% y no la pena máxima del 5%, además ese resultado lo redujo hasta el tope establecido en el Decreto 2587 de 2000.

El **Ministerio Público** no rindió concepto en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se debate en la presente instancia, la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración de Impuestos Nacionales, impuso sanción por error en la información a la sociedad El Transvaal – Ernesto Wills y Cia. Ltda.- (en liquidación).

---

<sup>6</sup> Citó las sentencias de 10 de julio de 2002, Exp. 12421, M.P. María Inés Ortiz Barbosa y la de 12 de febrero de 2004, Exp. 13536, M.P. Ligia López Díaz.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar en el presente caso, (i) si existió violación al debido proceso, (ii) si es procedente la sanción consagrada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, (iii) de ser aplicable la sanción, cuál debe ser su cuantificación y (iv) si la sociedad tiene derecho a la reducción de la sanción al 10%.

En relación con el primer punto, la Sala no encuentra violación al debido proceso de la demandada, pues si bien es cierto que en el pliego de cargos se incurrió en una contradicción al afirmar que la sanción se impuso por haber enviado información con errores y además, por la omisión de información exógena, lo cierto es que dicho yerro no tiene la identidad suficiente para anular los actos demandados.

Aclara la Sala que no cabe duda de que en este caso, a la sociedad no se le puede sancionar por la omisión de información exógena porque respecto de esta irregularidad, la Administración se limitó a señalar que la sociedad debía enviar la información correspondiente a los literales a), e), f), g), h), e i) del artículo 631 del Estatuto Tributario, pero no explicó las razones por las cuales debía hacerlo, ni por qué en efecto se hubiera omitido dicha información o a qué conceptos se refería la presunta omisión<sup>7</sup>.

Por el contrario, la situación fue diferente en relación con la información enviada, pues de manera clara la Administración señaló que ésta contenía errores porque las sumas habían sido expresadas en “*miles de pesos*” y no en “*en cifras representativas en pesos aproximándolas por exceso o por defecto al múltiplo de mil más cercano o tomar el valor en pesos*”, como lo ordena la Resolución No. 1974 de 1999.

---

<sup>7</sup> Ha sido criterio reiterado de la Sala que es necesario que en el pliego de cargos se expresen de manera clara los errores u omisiones que fundamentan la sanción. Al respecto la sentencia de mayo 18 de 2001, Exp. 12588, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié se indicó:

“...en el mencionado pliego de cargos debe ser absolutamente clara y precisa la entidad, en indicar cada uno de los yerros y en qué consiste la corrección que debe efectuarse al respecto, puesto que para garantizar los derechos del administrado, requiere la entidad oficial especificar los registros erróneos, ya que frente a tal hecho, el contribuyente tiene derecho a subsanarlos, y para el ejercicio cabal del derecho de contradicción y de la opción de reducción, debe conocer expresamente sobre qué recae la corrección y el detalle de los registros erróneos para su cuantificación”(Subrayas fuera del texto).

De otra parte, en relación con la información con errores, no existe duda de que la contribuyente ejerció su derecho de defensa en debida forma ya que conoció el error y lo subsanó de forma oportuna.

La anterior situación puede ser corroborada a lo largo del debate, en donde la discusión se redujo al hecho de que la sanción se impuso por haberse enviado información con errores y, ni la Administración, ni la contribuyente, trajeron a discusión la omisión de la información exógena.

Conforme a lo anterior, la Sala no realizará ninguna observación adicional al respecto.

Ahora bien, una vez determinado que el motivo por el cual la Administración impuso la sanción fue el envío de información con errores, la Sala analizará la procedencia de la sanción, para lo cual se debe tener en cuenta lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 651 del Estatuto Tributario, no enviar información no se constituye como la única conducta sancionable, pues además, el legislador consagró que enviar información por fuera del plazo establecido, o que no corresponda a lo solicitado o con errores, también son irregularidades objeto de sanción.

Para el año 2000, tiempo en el que se solicitó la información, era aplicable la Resolución No. 1974 de 1999 donde la Administración determinó en el parágrafo IV del artículo 3º, que la información debía ser presentada en *“cifras representativas en pesos aproximándolas por exceso o por defecto al múltiplo de mil más cercano o tomar el valor en pesos”*.

De acuerdo con lo anterior, al presentar la información en “miles de pesos”, esto es quitando tres ceros, la sociedad incurrió en una falta sancionable de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario. Dicha omisión pudo inducir a la Administración en errores, sobre todo al momento de efectuar cruces de información.

De otra parte, en la sentencia C-160 de 29 de abril de 1998, la Corte Constitucional resolvió la exequibilidad del artículo 651 del Estatuto Tributario, sin embargo, anotó que la imposición de la sanción debía obedecer a criterios de

razonabilidad y proporcionalidad, lo cual implica que sólo los errores en la información que causan un daño al Estado son susceptibles de sanción a diferencia de aquellos que son inocuos, vale decir que lo determinante no es el error *per se* sino que tenga la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora propia de la Administración o que afecte intereses de terceros, caso en el cual, el error trasciende de su apreciación puramente objetiva al reproche particularizado en el detrimento que ocasiona, bien al Estado o al tercero (consideración subjetiva)<sup>8</sup>.

La función que cumple la Administración Tributaria es necesaria para el sostenimiento de las cargas públicas y por ello, requiere de toda la colaboración por parte de los contribuyentes, con lo cual, el hecho de dificultarla y hacerla más gravosa es suficiente para que se configure la sanción. Además, tampoco se puede desconocer que el contenido del parágrafo IV del artículo 3º de la Resolución No. 1974 de 1999, es claro porque allí se está señalando que la información debe presentarse en cifras representativas en pesos aproximándolas al múltiplo de mil más cercano. En consecuencia, es procedente la imposición de la sanción y el cargo no prospera.

En relación con su cuantificación, el artículo 651 del Estatuto Tributario, señala que el monto de la sanción depende de si se conoce o no la suma que determinará la base sobre la cual se aplica. Si se conoce, la base será "hasta" el 5% de las sumas sobre las cuales (i) no se suministró la información, (ii) se suministró la información errónea o (iii) sobre la información extemporánea. En el otro evento, es decir cuando no se conoce el monto de la información que determina el valor de la base para liquidarla, se debe aplicar "hasta" el 0.5% de los ingresos netos, situación que no es la del presente caso.

En el caso concreto, la Sala reiterará el criterio que adoptó en la sentencia de 15 de marzo de 2005, Exp. 12588, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié en la cual señaló que se debe tener en cuenta para determinar la sanción el valor informado, con lo cual, el monto de la base de la sanción en este caso es la suma de \$14.300.006.000, valor que determinó la Administración y confirmó el Tribunal en primera instancia.

---

<sup>8</sup> Este ha sido el criterio que fijó la Sala en sentencias de 3 de diciembre de 2001, Exp. 12585, M.P. Ligia Lòpez Díaz y en sentencia de 10 de julio de 2002, Exp. 12421, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Observa la Sala que la Administración sí le dio validez a la información que suministró la sociedad porque en efecto, agregó los tres ceros faltantes para completar la cifra representativa en pesos, situación que a su vez fue advertida por la demandante.

No obstante lo anterior, si bien la base de la sanción fue determinada acertadamente en la suma de \$14.300.006.000 lo cierto es que no ocurrió lo mismo respecto de la tarifa, la cual se fijó en un 3%. En efecto la norma establece como criterio para imponer la sanción “Hasta del 5%”, por tanto la misma puede imponerse un valor inferior, sobre las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea, el cual se gradúa según el caso concreto.

La imposición de una tarifa del 3% en este caso es excesiva, pues no se entiende cuál fue la graduación de la sanción que practicó la Administración si en todo caso, así hubiere aplicado el 3% existió la necesidad de acudir al tope máximo fijado en el Decreto 2587 de 1999 para cuantificarla, lo cual carece de todo sentido de equidad, proporcionalidad y razonabilidad, pues la Administración aplicó la pena máxima a una conducta que a simple vista no contiene ningún ánimo defraudatorio porque inclusive la Administración la utilizó para fijar la sanción agregándole los tres ceros restantes.

Llama la atención de la Sala que la Administración desconoce que el artículo 651 del E.T. consagra que la sanción va “hasta” el 5%, con lo cual, es potestativo para ésta fijar el porcentaje aplicable, y la graduación dependerá de la gravedad del comportamiento del contribuyente, en aras de subsanar oportunamente los errores y obviamente teniendo el daño que se cause para los fines de fiscalización.

La Sala aplicará la sanción sobre la tarifa del 0.2%, siguiendo el criterio expuesto en sentencias anteriores para casos similares<sup>9</sup>, apartándose de la determinada en los actos oficiales, pues la sociedad dio respuesta oportuna al Pliego de Cargos, corrigió la información y ésta fue validada por la Administración al tenerla en cuenta para determinar la cuantificación de la base. Así mismo, se observa que la Resolución No 1974 en el año 1999, había sido recientemente expedida, lo cual

---

<sup>9</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 15 de marzo de 2002, Exp. 12588, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

pudo producir la confusión alegada en el momento de presentar la información. La finalidad de la imposición de la sanción es censurar un comportamiento dependiendo del daño que ha ocasionado.

Establecido el monto de la sanción, procede la Sala a determinar si la sociedad tenía derecho a la reducción de la misma.

Ha sido criterio reiterado de la Sala<sup>10</sup> que la reducción de la sanción es una situación diferente de la graduación de la sanción. Además, en virtud del artículo 651 del E.T., ésta reducción se aplica sobre la base para determinar la sanción y no sobre el resultado de la misma.

Así mismo, la Sala ha entendido que de conformidad con el artículo 651 del Estatuto Tributario, las condiciones para acceder al beneficio de la reducción de la sanción al 10%, son: a) que la omisión sea subsanada antes de que se notifique su imposición, b) se acepte la sanción reducida, c) se acredite el haber subsanado la omisión y d) se efectúe el pago o acuerdo de pago de la misma<sup>11</sup>.

En relación con el último requisito, es decir con el pago que debe realizar el responsable, también ha sido criterio reiterado de la Sala<sup>12</sup>, que dicho pago debe ser el 10% de la sanción determinada, pues el valor oficialmente determinado es el que la ley ha señalado para tal efecto<sup>13</sup>.

En el presente caso, considera la Sala que la sociedad no subsanó la omisión antes de que se le notificara la Resolución sanción, pues si bien vía electrónica, corrigió sus errores el 9 de abril de 2003 (fl. 49 C.A.) antes de que le fuera

---

<sup>10</sup> Ibidem.

<sup>11</sup> Ibidem.

<sup>12</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 7 de diciembre de 2006, Exp. 16070, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y salvamento de voto realizado a la sentencia de 12 de octubre de 2001, Exp. 12318, M.P. Germán Ayala Mantilla realizado por la Magistrada Ligia López Díaz el 16 de noviembre de 2001.

<sup>13</sup> Estatuto Tributario Art. 651: *“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 la cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma”* (Subrayas fuera del texto).

notificada la Resolución Sanción No. 300642003000177 el día 15 de octubre de 2003 mediante de 9 de octubre de 2003 y manifestó aceptar la sanción reducida, lo cierto es que no acreditó el pago integral de la misma (fl. 53 C.A.), toda vez que sólo canceló la suma de \$497.000, valor muy inferior a \$19.940.000 que correspondía al 10% de la sanción determinada oficialmente. Por tal motivo, no tiene derecho a que se le reduzca la sanción al 10% de la inicialmente prevista.

De acuerdo con todo lo expuesto, la Sanción quedará establecida de la siguiente manera:

<b>Valor de la información entregada</b>	<b>\$14.300.006.000</b>
(X) tarifa	<u>0.2%</u>
Valor de la sanción plena	\$ 28.600.012

De este valor deben descontarse los pagos realizados por el contribuyente por este concepto.

\$28.600.012
\$497.000
-----
\$28.103.012

En atención a lo anterior, la Sala confirmará parcialmente la sentencia de 31 de octubre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y en su lugar, a título de restablecimiento del derecho se liquidará la sanción en la suma de \$28.103.012.

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. **CONFÍRMASE** parcialmente la sentencia de 31 de octubre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B" y en su lugar **REVÓCASE** la cuantificación de la sanción por errores allí conformada y en su lugar,
2. A título de restablecimiento del derecho **DETERMÍNASE** que la suma que debe cancelar la contribuyente por concepto de sanción por errores en la información es de **\$28.103.012**, de conformidad con las consideraciones de la parte motiva de esta providencia.
3. **RECONÓCESE** personería para actuar dentro del proceso como apoderado de la Dirección de Impuesto y Aduanas Nacionales al abogado Enrique Guerrero Ramírez, en los términos del poder que le fue conferido y que obra a folio 160 del cuaderno principal.

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

**MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**  
-Presidente-

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

**RAÚL GIRALDO LONDOÑO**  
Secretario