



100208192-1500

**Radicado Virtual No.
000S2022908751**

Bogotá, D.C., 13 de diciembre de 2022.

Tema: Procedimiento tributario
Descriptores: Sanción por no enviar información o enviarla con errores
Fuentes formales: Artículo 651 del Estatuto Tributario
Corte Constitucional, M.P. Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO, Sentencia C-690 de 1996.
Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, M.P. LUIS ALONSO RICO PUERTA, Sentencia SC1230-2018 del 25 de abril de 2018, Radicación N° 08001-31-03-003-2006-00251-01.

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita *“Emitir un concepto donde se precise que la sanción por corrección de información con errores que establece el artículo 651 del Estatuto Tributario no aplica por la corrección de información derivada de casos de suplantación y fraude”* (subrayado fuera de texto).

Al respecto, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:



I. Consideraciones generales

El artículo 651 del Estatuto Tributario contempla la sanción por enviar información con errores en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN O ENVIARLA CON ERRORES. <Artículo modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

1. Una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

(...)

b) El cuatro por ciento (4%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea;

(...)

d) Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, del medio por ciento (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.

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

(...)” (subrayado fuera de texto)

Respecto al envío de información con errores y la lesividad de dicha conducta, en el Oficio 900338 del 20 de enero de 2021 se indicó:

“Mediante sentencia C-160 de 1998, la Corte Constitucional, M.P. Dra. CARMENZA ISAZA DE GÓMEZ, declaró exequibles las expresiones “o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado” contenida en el inciso 1° del artículo 651 del Estatuto Tributario y “se suministró en forma errónea” contenida en el literal a) del mismo artículo “en el entendido de que el error o la información que no fue suministrada, genere daño, y que la sanción sea proporcional al daño producido”.



Lo anterior, por cuanto la mencionada Corporación concluyó que no todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 651 ibídem; de modo que, “Si no existió daño, no puede haber sanción”.

Ahora bien, es importante anotar que lo resuelto por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998 se mantiene vigente al día de hoy, aun con posterioridad a las modificaciones realizadas por la Ley 1819 de 2016 al régimen sancionatorio tributario. Sin embargo, resulta válido destacar que, al respecto, el legislador desarrolló el concepto de lesividad en el parágrafo 1° del artículo 640 del Estatuto Tributario.

En efecto, dicha disposición reza: “Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo”.

En este sentido, mediante Concepto N° 000539 del 30 de septiembre de 2020 la Dirección de Gestión Jurídica de esta Entidad explicó que, ya sea que no se suministre la información exigida, o se suministre en forma errónea o extemporánea, “la misma ley presume que el incumplimiento sobre el reporte de la información tributaria (...) ocasiona un daño a la Administración Tributaria, de modo tal que no se exige probarlo de manera previa”. Empero, “será en el acto en el que se imponga la respectiva sanción en el cual el funcionario deberá motivar la lesividad ocasionada.” (subrayado fuera de texto)

En cuanto al derecho sancionador tributario y la carga de la prueba, merece igualmente tener en cuenta lo expresado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-690 de 1996, M.P. Dr. ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO:

“(...) en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario (...), por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho (...) es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. (...)

14- Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento (...) la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. (...)

Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable (...). Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona (...) las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que como ya se indicó en esta



sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias (CP art. 1º, 29 y 363) sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir (...) cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor." (subrayado fuera de texto)

A su vez, en la doctrina de esta Subdirección también se ha hecho alusión a las causales eximentes de culpabilidad tal y como ocurrió en el Concepto 064814 del 27 de septiembre de 2004:

"(...) es preciso mencionar que la Honorable Corte Constitucional en sentencia C-506 del 3 de julio de 2002 declaró la exequibilidad condicionada de los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario, precisando al respecto:

"En los casos en los que corresponda a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores autoliquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, debe entenderse, que estas personas tienen el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha sido culpable, pudiendo alegar, por ejemplo, la ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente (sic) de culpabilidad. Demostrada una de tales eximentes (sic), la administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción." (subrayado fuera de texto)

Asimismo, en el Oficio 031040 de 2016 se precisó sobre la buena fe en el ámbito sancionatorio:

"Pese a que el principio de buena fe exige a los particulares y a las autoridades públicas actuar de manera leal, clara y transparente, se edifica necesariamente sobre la base de una conducta cuidadosa de parte de quien lo invoca. Luego, el principio de buena fe no es absoluto, ya que no puede constituir un eximente de responsabilidad frente a conductas lesivas del orden jurídico.

· La buena fe se divide en buena fe simple y buena fe exenta de culpa: la primera se presume en todas las actuaciones o gestiones que los particulares realizan ante el Estado; por su parte, la segunda exige ser probada por quien requiere consolidar jurídicamente una situación determinada.

(...)" (subrayado fuera de texto)

La jurisprudencia y doctrina antes reseñadas permiten entonces concluir, de cara a lo consultado, que:

- Se presume que el envío de información en forma errónea ocasiona un daño a la Administración Tributaria; sin perjuicio que en el acto en el que se imponga la respectiva sanción el funcionario deba motivar la lesividad ocasionada (cfr.



parágrafo 1° del artículo 640 del Estatuto Tributario).

- Dicha presunción no impide que el administrado presente elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable. En otras palabras, que existen circunstancias que generan un eximente de culpabilidad, sin que para ello baste alegar el principio de buena fe.

II. Consideraciones en relación con el envío de información en forma errónea producto de una suplantación y/o fraude.

En la sentencia SC1230-2018 del 25 de abril de 2018, Radicación N° 08001-31-03-003-2006-00251-01, la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, M.P. LUIS ALONSO RICO PUERTA, manifestó en torno al hecho de un tercero:

“2.2.2. La modalidad exonerativa consistente en el hecho de un tercero se estructura cuando el daño cuyo resarcimiento se pretende no puede ser jurídicamente imputable al demandado, sino a alguien diferente, carente de liqamen con él y causante directo del menoscabo.

Siendo ello así, para que el demandado pueda liberarse de responsabilidad deberá acreditar que el hecho del tercero fue el único factor determinante del daño y que su aparición se produjo, como en toda causa extraña, en circunstancias imprevisibles e irresistibles (...) y, en definitiva, que por esa circunstancia se halla ausente el nexo de causalidad. Si el hecho del tercero puede ser prevenido o resistido por el convocado, éste deberá sufrir los efectos de la imputación que le asiste.

Ahora, si el hecho del tercero concurre con el del demandado en la producción del daño, la obligación resarcitoria nacerá para ambos, al generarse la solidaridad prevista en el artículo 2344 del Código Civil. (...)

Por lo mismo, no podrá reconocerse la eximente cuando el soportante de la acción indemnizatoria pudo prever y eludir el hecho del tercero, pues según se tiene establecido, no impedir el resultado dañoso estando en posibilidad y deber de hacerlo, equivale a producirlo.” (subrayado fuera de texto)

En consecuencia, aunque el envío a la Administración Tributaria de información en forma errónea da lugar a la imposición de la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario, el administrado está facultado para presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, como lo es, p.ej. la ocurrencia del hecho de un tercero.

En este sentido, si el origen de la información errada se debió a un fraude y/o suplantación cometidos por un tercero, el administrado deberá probar -de manera plena- que obró con buena fe exenta de culpa (es decir, de manera diligente) y que ello ocurrió en circunstancias imprevisibles e irresistibles, en cuyo caso no le será imponible la sanción en comento.



Así pues, el incumplimiento de la obligación (esto es, por el envío de información en forma errada) constituye un indicio en contra del administrado, correspondiéndole a éste la carga de la prueba tendiente a demostrar una causal eximente de culpabilidad y su debida diligencia.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Proyectó: Julián López Avella