

Bogotá, D. C.

Doctor
ALFONSO JAVIER SEGURA MELO
 Subdirector Administrativo y Financiero
 Secretaría Distrital de Hacienda
ajsegura@shd.gov.co
 Bogotá



CONCEPTO

Referencia	2021IE00892401
Descriptor general	Tributario
Descriptores especiales	Sanción por errores en la presentación de información exógena
Problema jurídico	¿Cómo se determina la base para el cálculo de la sanción por errores en la presentación de la información exógena?
Fuentes formales	Artículos 640 y 651 del Estatuto Tributario Consejo de Estado, sentencia del 11 de febrero de 2021, expediente 25000-23-37-000-2015-01889-01(25120), consejero ponente Milton Chaves García. Conceptos Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN: Concepto Unificado 0114116 del 26 de julio de 2017; 21693 del 18 de octubre de 2017; 905516 del 02 de octubre de 2020.

IDENTIFICACIÓN DE LA CONSULTA

La Subdirección Administrativa y Financiera de la Secretaría Distrital de Hacienda solicita concepto relacionado con la base para el cálculo del pago de la sanción por errores en el reporte de la información exógena presentado en los formatos 1001 - Información de pagos o abonos en cuenta y retención en la fuente practicada y 2276 – Información de ingresos y retenciones por rentas de trabajo y de pensiones por el año gravable 2020, de acuerdo con lo establecido en el artículo 651 y la aplicación del artículo 640 del Estatuto Tributario Nacional.

CONSIDERACIONES

Por tratarse del cumplimiento del régimen tributario nacional, esta Dirección Jurídica analizará la norma y la doctrina tributaria de la DIAN, para establecer la situación y la forma de proceder en el asunto consultado.

Sanción por enviar información errónea

En la medida en que la solicitud elevada por la Subdirección Administrativa y Financiera va dirigida a que se establezca la base de cálculo para el pago de la sanción por errores en el reporte de la información exógena, el análisis se hará de cara a este tipo de hecho sancionable.

Así las cosas, frente a este tipo de incumplimiento en el deber de reportar información, el artículo 651 del Estatuto Tributario establece:

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;

[...] Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

<Inciso corregido por el artículo 8 del Decreto 939 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> La sanción a que se refiere el presente artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta por ciento (70%) 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 el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

<Inciso corregido por el artículo 8 del Decreto 939 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el numeral 2). Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los factores citados en el numeral 2) que sean probados plenamente.

PARÁGRAFO. <Parágrafo corregido por el artículo 8 del Decreto 939 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:> El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente artículo reducida al veinte por ciento (20%).

Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción.

Como lo dispone la norma trascrita, cuando las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, suministren información cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en sanción del 4% de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea, la cual, en todo caso, no podrá superar las 15.000 UVT¹ (\$544.620.000).

Esta sanción puede ser reducida al 50% de la suma determinada si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al 70% de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los 2 meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción.

Ahora, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el numeral 2). Una vez notificada la liquidación solo serán aceptados los factores citados en el numeral 2) que sean probados plenamente.

De igual forma, también se podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente artículo reducida al 20%.

Si las correcciones realizadas a la información tributaria se realizan antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción.

Una vez aclarado cual es el porcentaje por aplicar en caso de la sanción por presentar información exógena con errores, las reducciones a la misma, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 651 del E. T., se determinarán a partir de los supuestos mencionados, esto es, si se ha notificado o no pliego de cargos o resolución sanción o liquidación oficial de revisión.

¹ UVT año 2021 \$36.308

Ahora, frente a la forma como se determina la base para la imposición de la sanción, el Consejo de Estado² aclaró lo siguiente:

Frente a la base de imposición de la sanción, al resolver un caso similar al presente, la Sala señaló lo siguiente³:

“Además se advierte que no se podía tomar como base de imposición de la sanción los valores reportados con errores en el formato 1001, en cuantía de \$11.874.343.650, sino las sumas respecto de las cuales la información se suministró de forma errónea (\$6.017.961.125), por cuanto, como ya se dijo, la cifra de \$5.856.382.525, certificados por contador público, corresponde a lo que se debía reportar.

En efecto, al verificar que el demandante debía reportar información por la suma de \$5.856.382.525, y que se informaron valores errados por \$11.874.343.650, se observa que, en el caso, la diferencia entre dichos valores, en cuantía de \$6.017.961.125, es la suma respecto de la cual información se presentó con errores, que corresponde a la base de imposición de la sanción.”

Entonces, de conformidad con la sentencia citada, que se reitera, la base de imposición de la sanción por enviar información con errores corresponde a la **diferencia entre el valor que se debió reportar y el reportado erróneamente.**

En el presente asunto, de conformidad con lo informado por la Subdirección Administrativa y Financiera, el valor informado con errores correspondió a \$11.139.862.868, mientras que el valor que se debió reportar fue de \$11.154.153.579. Entonces, la diferencia entre dichos valores (\$14.290.711) es la base de la sanción.

De conformidad con la sentencia citada, la base de imposición de la sanción por enviar información con errores corresponde a la diferencia entre el valor que se debió reportar y el reportado erróneamente.

Se desprende de la información enviada por parte de la Subdirección Financiera y Administrativa que el error se presentó en los formatos 1001 - Información de pagos o abonos en cuenta no deducible y retención en la fuente practicada y 2276 – total ingresos brutos y retenciones por rentas de trabajo y de pensiones por el año gravable 2020.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 11 de febrero de 2021, expediente 25000-23-37-000-2015-01889-01(25120), consejero ponente Milton Chaves García.

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 26 de septiembre de 2018, expediente 2015-00375- 01 (23569), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Ahora, para determinar los montos que se deben tener en cuenta para determinar la base sobre la cual se aplicará la sanción por presentar la información con errores, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales⁴ aclaró lo siguiente:

“De manera que, atendiendo el tenor literal de la norma transcrita, este Despacho comparte la posición planteada por la Dirección de Gestión de Ingresos, toda vez que los literales a), b) y c) del numeral 1 del artículo 651 ibídem únicamente hacen alusión a las sumas o montos respecto de los cuales no se suministre, se suministró en forma errónea o extemporánea la información exigida, sin mencionar de manera particular el número de veces o la forma en la que debe ser reportada la misma (detallada o desagregada), ya que en todo caso la información es una sola.

[...]En este sentido, constituiría una violación al principio non bis in ídem considerar que la sanción de que trata el artículo 651 ibídem deba tasarse sobre la base del número de veces y formas en que es exigida la misma información.

Por tanto, para mayor claridad en cuanto a la base para liquidar la sanción objeto de consulta, esta Dirección se permite presentar los siguientes ejemplos, los cuales pueden aplicar para cualquiera de los literales del artículo 651 del Estatuto Tributario según corresponda:

- Una persona (natural o jurídica) obligada a reportar la información contenida en el formato 1001 (pagos, abonos en cuenta y retenciones practicadas) y en el formato 1003 (retenciones que le practicaron) no informó, o informó de manera extemporánea o de manera errónea tan sólo lo relativo al pago por honorarios (casilla 36 — código de la variable 2002) y a las retenciones que le practicaron por salarios y demás pagos laborales (casilla 33 - código de la variable 2114); en éste caso, es claro que la sanción de que trata el artículo 651 ibídem únicamente se liquida teniendo en cuenta dichos conceptos.*

El sujeto A realizó pagos por concepto de honorarios cuya suma asciende a \$200.000.000 en el año, a su vez, le practicaron retenciones sobre el salario devengado equivalentes a \$3.500.000; sin embargo, no informó a la DIAN sobre el particular. Habiendo subsanado la infracción con posterioridad a la notificación del pliego de cargos, la sanción que debe liquidarse será equivalente a \$6.105.000, de acuerdo al literal c) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario (3% de \$200.000.000 y 3% de 3.500.000).

- Una persona (natural o jurídica) obligada a reportar la información contenida en el formato 1001 no informó, o informó de manera extemporánea o de manera errónea lo relativo al pago por honorarios (casilla 36 - código de la variable 2002), al pago por honorarios que no fueron solicitados fiscalmente como costo o deducción (casilla 38 -*

⁴ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto 21693 del 18 de octubre de 2017

código de la variable 2474) y al pago por honorarios come- inversiones en medio ambiente (casilla 37 - código de la variable 2280).

En éste caso, ya que la información correspondiente al pago por honorarios engloba la relacionada con aquellos que no fueron solicitados fiscalmente como costo o deducción y aquellos que constituyen inversiones en medio ambiente, será sobre la base de la primera suma que se liquidará la sanción.

El sujeto A realizó pagos por concepto de honorarios cuya suma asciende a \$200.000.000 en el año, de los cuales, \$25.000.000 no fueron solicitados fiscalmente como costo o deducción y \$47.500.000 corresponden a inversiones en medio ambiente; sin embargo, no informó a la DIAN sobre el particular. Habiendo subsanado la infracción con posterioridad a la notificación del pliego de cargos, la sanción que debe liquidarse será equivalente a \$6.000.000, de acuerdo al literal a) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario (3% de \$200.000.000).

[...]

Lo antepuesto lleva a concluir que:

- Si no se informó o se informó de manera extemporánea o errónea diferentes datos desagregados disímiles entre sí, sobre la suma de cada uno se deberá liquidar la sanción de que trata el artículo 651 ibídem.*
- Si no se informó o se informó de manera extemporánea o errónea diferentes datos, de los cuales alguno comprende a los otros, se deberá liquidar la sanción de que trata el artículo 651 ibídem únicamente sobre la suma que contenga a las demás.[...]*

Se desprende del citado concepto que si se informó de manera errónea diferentes datos desagregados, disímiles entre sí, sobre la suma de cada uno se deberá liquidar la sanción de que trata el 651, pero si corresponde a diferentes datos de los cuales alguno comprende a los otros, se deberá liquidar únicamente sobre la suma que contenga a las demás.

Como en el presente caso el error se dio en los valores reportados en la información exógena presentada en el formulario 2276 – total ingresos brutos, lo cual impacta en las retenciones en la fuente, y similar situación se presenta respecto del formulario 1001 - pago o abono en cuenta no deducible, se debe tomar como base la sumatoria de las diferencias entre el valor reportado y lo que se debía reportar de los valores que comprenden los otros (total ingresos brutos y pagos o abonos en cuenta y retención).

Una vez se determine la base para aplicar la tarifa del 4% por presentar información exógena con errores, la cual no puede exceder el tope de 15.000 UVT (\$544.620.000), será sobre el monto calculado que se podrán aplicar las reducciones del artículo 651 del E. T.N.

A su vez, sobre la sanción ya reducida (artículo 651 del E. T.) se puede aplicar el principio de favorabilidad establecido en el artículo 640 del Estatuto Tributario. Todo lo anterior, de conformidad con lo señalado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN en el Concepto 905516 del 02 de octubre de 2020, en el cual se indicó:

“Ahora bien, si el contribuyente infractor incurrió en una omisión y desea acogerse a la reducción contemplada en el párrafo del citado artículo 651, lo cual implica que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos para entonces, éste deberá presentar – extemporáneamente – la información tributaria y liquidar la multa previamente señalada, empleando la tarifa del 3%, a menos que no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, en cuyo caso deberá atender lo señalado en el literal d) del numeral 1 de esta disposición.

Si aplicando las tarifas previamente señaladas, el resultado excede el monto equivalente a quince mil (15.000) UVT, la multa automáticamente se limitará a dicha cuantía; de modo que será sobre el monto de quince mil (15.000) UVT que se deberá aplicar la reducción al 20% prevista en el párrafo 1° antes indicado.

Así precisamente lo explicó la Dirección de Gestión Jurídica de esta Entidad en el Concepto General sobre sanciones asociadas al reporte de la información tributaria N° 539 del 30 de septiembre de 2020:

“Cuando el contribuyente comete alguna de las faltas correspondientes al incumplimiento del reporte de la información tributaria (exógena), detalladas en la respuesta al punto 1, y desea acceder a las reducciones de la respectiva sanción, debe realizar lo siguiente:

- i) Subsanan la inconsistencia antes de que la Administración Tributaria profiera el pliego de cargos.*
- ii) Calcular la sanción de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario.*
- iii) Una vez calculada la sanción de conformidad con lo indicado anteriormente, deberá reducirla al veinte por ciento (20%).***
- iv) A su vez, sobre la sanción ya reducida al veinte por ciento (20%), el contribuyente podrá aplicar el principio de favorabilidad establecido en el artículo 640 del Estatuto Tributario, el cual consagra reducciones al 50% o 75% según si en el año o en los dos años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma.” (resaltado original).*

Con el propósito de verificar si hay lugar a aplicar el principio de favorabilidad, cuando la sanción es liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, a continuación se transcriben los apartes del artículo 640 del Estatuto Tributario relacionados con este aspecto, así:

ARTÍCULO 640. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO. <Artículo modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:

1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

- a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y
- b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

- a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y
- b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

[...] PARÁGRAFO 1o. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.

PARÁGRAFO 2o. Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.

PARÁGRAFO 3o. Para las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1, 2, y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1, 658-2, numeral 4 del 658-3, 669, inciso 6o del 670, 671, 672 y 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.

PARÁGRAFO 4o. Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

Del texto de la norma se desprende que para acceder a la reducción de la sanción del 50% o del 75%, se requiere, además, que la Administración tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso, que dentro del año (75%) o los 2 años (50%) anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma.

En cuanto a qué se entiende por conducta sancionable, el Concepto Unificado 0114116 del 26 de julio de 2017, emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, señaló lo siguiente:

[...] 1. Conducta sancionable

En el artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, dispuso el legislador, una serie de criterios de orden objetivo que permiten la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad en el régimen tributario sancionatorio sin que, al respecto, quepa el más mínimo margen de subjetividad por parte del funcionario público en la determinación de la sanción. En este sentido, se toma en consideración la fecha de la comisión de la conducta sancionable como uno de los señalados criterios.

Ahora bien ¿qué debe entenderse por conducta sancionable para tales efectos?

[...]

De ahí que este Despacho comprenda que la conducta sancionable no sea nada diferente a la conducta plasmada en cada uno de los tipos sancionatorios en muchos casos, para lo cual debe de tenerse en cuenta el verbo rector plasmado en las diferentes normas, lo cual arroja como resultado lo siguiente:

SANCIÓN	CONDUCTA SANCIONABLE
<i>[...]</i>	<i>[...]</i>
<i>Sanción por no enviar información o enviarla con errores (<u>artículo 651 E.T.</u>)</i>	<i>No suministrar la información tributaria exigida</i> <i>Suministrar la información tributaria exigida en forma errónea</i> <i>Suministrar la información tributaria exigida en forma extemporánea</i>

Tal y como se precisó en el aparte previamente transcrito, la sanción se reducirá al 50% del monto previsto en la ley, si dentro de los 2 años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere, para el caso, suministrado información con errores.

Igual situación se presentará para la reducción al 75%, siempre que la conducta no haya sido cometida dentro del año anterior.

Todo lo precedente, siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

CONCLUSIONES

Efectuado el análisis se procede a responder el interrogante formulado.

¿Cuál es la base para el cálculo de la sanción por presentar la información exógena con errores?

La base de imposición de la sanción por enviar información con errores corresponde a la diferencia entre el valor que se debió reportar y el reportado erróneamente.

Cuando los valores informados erróneamente unos contengan a otros, la sanción se deberá liquidar únicamente sobre las sumas que contengan a los demás, en este caso, sobre la información de pagos o abonos en cuenta del Formulario 2276 – Información de ingresos y retenciones por rentas de trabajo y de pensiones por el año gravable 2020.

Aplicados los anteriores criterios, el valor de la sanción corresponde al 4% sobre dicha base. Sobre este valor se podrán aplicar las reducciones de los artículos 640 y 651 del Estatuto Tributario Nacional, llegando hasta un 50% de ese valor, siempre y cuando la entidad se encuentre bajo los parámetros establecidos en las normas citadas.

En procura de impulsar la política de mejoramiento continuo en el procedimiento de Asesoría Jurídica de la Secretaría Distrital de Hacienda, solicito verifique si el concepto emitido contribuyó a resolver de fondo el problema jurídico planteado. De no ser así, por favor informe de manera inmediata a la Dirección Jurídica.

Cordialmente,

LEONARDO ARTURO PAZOS GALINDO

Director Jurídico

lpazos@shd.gov.co

Revisó: Manuel Ávila Olarte
Proyectó: Carol Murillo Herrera