De conformidad con el artículo 30 del Decreto Distrital 545 del 29 de diciembre de 2006, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos.

CONSULTA

La Oficina de Información solicita encontrar una solución a la siguiente situación:

Algunos contribuyentes presentaron y pagaron el impuesto sobre vehículos automotores con el formulario sugerido enviado por la Administración. Posteriormente cuando se aproximaba el vencimiento del plazo para pagar recibieron un segundo formulario sugerido de corrección aumentando la base gravable e incluyendo un valor adicional a pagar. Cuando los contribuyentes se acercaron a los puntos de atención les explicaron que la Administración había cometido un error y por lo tanto debían corregir y si no lo hicieron dentro del plazo dado para presentar la declaración debían incluir la sanción por corrección. Se plantean los siguientes interrogantes:

1. ¿Es pertinente para el contribuyente el realizar la corrección? Esto teniendo en cuenta que la declaración inicial fue sugerida por la Administración Tributaria Distrital?
2. En el caso de que el contribuyente tenga que corregir ¿debe aplicarse sanción por corrección?

MEMORANDO DE 2013

SECRETARÍA DE HACIENDA

Memorando Concepto Número 1225

Fecha: 18 de octubre de 2013

PARA: NELSON DARIO MONTOYA ORTIZ

Jefe Oficina de Servicio al Contribuyente

DE: Subdirector Jurídico-Tributario

ASUNTO: Su memorando 2013IE23234 del 6 de septiembre de 2013 Corrección de declaraciones sugeridas.

RESPUESTA

Cuando el poder político se ejerce mediante normas preestablecidas y conocidas por sus destinatarios, los individuos sujetos a dicho poder tienen la capacidad de predecir su ejercicio y, por lo tanto, de actuar en consecuencia; es decir, saben a qué atenerse con respecto a los agentes del poder político.

La seguridad jurídica, en su sentido positivo, se da cuando existen normas reguladoras de la conducta humana, siempre y cuando estas sean públicas, previas, claras, manifiestas, y se apliquen a todos por igual, por instituciones independientes que hagan parte de una estructura democrática.

El principio de seguridad jurídica comprende el principio de protección de la confianza legítima. La seguridad es la certidumbre en la realización de algo. Implica confianza y una situación de la que se está cubierto de un riesgo.

El principio de confianza legítima tiene por objeto proteger la confianza que los destinatarios de determinadas actuaciones pueden tener en la estabilidad, al menos durante un cierto tiempo, de las situaciones establecidas sobre la base de dichas reglas.

La confianza legítima es la esperanza que tiene el ciudadano de que la administración se ajuste al ordenamiento jurídico instituido y en consecuencia actúe legítimamente¹.

Confianza, proviene etimológicamente, de las voces latinas *confedere*, la que hace relación a la esperanza firme que se tiene de alguien o de algo, esperar con firmeza y seguridad.

Legítima proviene del latín *legitimus*, relacionado a la conformidad de una actuación con las leyes algo que es cierto, genuino y verdadero y precisamente el mismo ordenamiento jurídico le da al individuo la seguridad de que actúan en virtud de una ley vigente y que se mantendrá en el mismo tiempo, pues ha sido expedida por los órganos competentes de acuerdo a la estructura organizacional del estado.

Aplicando los anteriores conceptos al caso concreto, los contribuyentes tienen la convicción de que el formulario sugerido de impuesto sobre vehículos automotores, enviado por la Administración Tributaria, está debidamente diligenciado, como documento proveniente de una entidad especializada en el área tributaria y con toda la información necesaria y precisa para tal efecto. Presumen que en el documento declarativo que sugiere la Administración se están aplicando las disposiciones que regulan el impuesto sobre vehículos automotores y que apartarse o declarar de manera distinta les podría inclusive generar consecuencias adversas por inexactitudes en que podrían incurrir al no conocer con la misma precisión la normativa y la información tributaria como si las conocen los agentes de la Administración.

En tal evento los contribuyentes actúan con absoluta confianza y presentan la declaración tal como se la sugiere la Administración. Esta confianza en el actuar legítimo del Estado constituye un amparo contra los efectos adversos que puedan surgir como consecuencia de evidenciarse posteriormente un actuar erróneo del Estado, al que los ciudadanos se vieron a su vez inducidos por la convicción en el justo actuar de la Administración, por la confianza en la legalidad de sus actuaciones.

La Carta Política colombiana en su artículo 95, numeral 9 establece como uno de los deberes de los ciudadanos "Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad."²

De esta forma, la seguridad jurídica implica la aplicación impersonal de las normas tributarias, de suerte que los ciudadanos tributen observando los principios de equidad, gradualidad y progresividad, por lo que los errores de la Administración no pueden crear situaciones inequitativas en las que contribuyentes en iguales condiciones resulten tributando de manera diversa. El error de la Administración no puede traducirse en la exoneración o disminución de la carga tributaria de los contribuyentes, pero ese mismo error tampoco puede constituir un incremento en las cargas de los contribuyentes representado en sanciones.

De acuerdo al principio de justicia instituido en el artículo 2º del Decreto 807 de 1993, "*los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos deberán tener en cuenta, en el ejercicio de sus funciones, que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito*".

La aplicación de estos principios de justicia y equidad implica que no se debe pagar más, pero tampoco menos; de suerte que si la Administración tributaria en el formulario sugerido enviado inicialmente al contribuyente incurre en un error en la base gravable definida en la Ley que creó el tributo, no estando en firme la declaración presentada, solo procede su corrección, bien sea siguiendo los procedimientos de fiscalización, o motu proprio el contribuyente, ajustando la base gravable al valor que en realidad corresponda según la resolución del Ministerio de Transporte y aplicando la tarifa que corresponda de acuerdo al avalúo. En tal caso el contribuyente deberá pagar el mayor valor dejado de cancelar más los intereses que se causen desde el vencimiento del plazo para declarar, no siendo procedente el pago de sanciones, porque el error de la Administración no puede incrementar la carga de los contribuyentes en aplicación de los principios de justicia, equidad y confianza legítima.

Ha sostenido la Administración distrital que el envío de un formulario sugerido no produce efectos jurídicos sino que constituye una ayuda al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones, pero que éste está obligado a verificar que la información consignada en el formulario sugerido es la correcta y si es así firme el formulario y lo presente ante las entidades recaudadoras conservando la Administración la facultad de fiscalizar la declaración³, criterio que inclusive ha

¹ PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA, Susana Yacquelinne Alveal Campusano Pedro Cayul Catrileo, Marión Marlene Ortiz Muñoz, Jaime Andrés Ramos Ovalle y Paula Vanessa Schaaf Zambrano. Universidad Autónoma de Chile. Congreso Estudiantil de Derecho y Teoría Constitucional.

² Artículo 1º del Decreto 352 de 2002

³ Conceptos 1147 y 1194

respaldado la jurisprudencia como se muestra en el fragmento siguiente:

“No sobra advertir que la Sala comparte los argumentos de la parte demandada cuando sostiene que la declaración sugerida fue emitida en desarrollo de la Resolución 001 de enero 5 de 2004 (folio 174) emanada de la DDI en cumplimiento de las facultades conferidas en el artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993, la cual en el párrafo del artículo 1 dice que los formularios sugeridos podrán ser utilizados por el contribuyente para cumplir con la obligación de declarar y pagar, si éste está de acuerdo plenamente con la información en ellos contenida.

...

No puede pasarse por alto que las normas relativas al procedimiento de declaración de impuestos así como a trámites tales como corrección de las declaraciones, procedimiento administrativo de liquidación de tributos, de imposición de sanciones, de solicitud de devoluciones, están expresa y detalladamente regulados en las normas tributarias cumpliendo así con el principio de legalidad que debe amparar esta clase de obligaciones y procedimientos, por lo tanto, no es admisible que se considere que su aplicación es un tecnicismo jurídico que pueda ir en contravía de principios constitucionales como parece interpretarlo la parte actora, el coadyuvante y el ministerio público.

Ahora bien pasando al punto relativo que el oficio 2005 EE 234328 de septiembre de 2005 resolvió una consulta señalando que en los formularios sugeridos la administración se incluyen los avales catastrales como base gravable del tributo y por lo tanto según el actor, la administración no se sometió a tal directriz en el caso concreto lo cual da lugar a la anulación del formulario de declaración, La Sala debe reiterar los dicho anteriormente. Las declaraciones sugeridas no son actos administrativos de la administración sino actos unilaterales del contribuyente, por lo tanto es en este último sobre quien recae la responsabilidad y la obligación de verificar la realidad física, jurídica y económica de la información contenida en la declaración y asumir las consecuencias de la misma dado que la ley le otorga presunción de veracidad a la información en ella contenida. Es así como el incumplimiento por parte de la administración de los términos contenidos en el referido oficio no tiene el mérito de invalidar el formulario de declaración, dado que los datos sugeridos como su nombre lo indica no son definitivos sino optativos para el declarante.

Adicionalmente la presunción de legalidad recae sobre los datos declarados por el contribuyente y no sobre los datos sugeridos por la administración como lo sugiere el recurrente”⁴.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia citadas, afirman así que el error de la administración no debe tener implicaciones en cuanto a su facultad para fiscalizar las declaraciones sugeridas con datos errados y que es solo responsabilidad del contribuyente asumir las consecuencias de haber confiado en los datos sugeridos por la Administración y que los procedimientos de corrección, entre las que se incrustan disposiciones sustantivas referentes a sanciones son de obligatoria aplicación.

Considera sin embargo este despacho, que si bien las normas tributarias se expiden de manera impersonal y deben aplicarse de forma equitativa a los contribuyentes, existen circunstancias particulares que hacen inaplicables disposiciones que establecen sanciones, cuando el error no es atribuible de manera absoluta al contribuyente, sino que este ha sido consecuencia de un hecho equivocado de la administración. No hay que olvidar que tanto los destinatarios de las leyes impositivas como los agentes de la administración son seres humanos y que tanto unos como otros deben asumir las consecuencias de su actuar errado y no atribuir al otro las consecuencias de su propia conducta, como lo describe el principio latino.

La Administración aunque puede fiscalizar una declaración que el contribuyente presentó de manera inexacta atendiendo la información errada que la misma Administración le suministró, no le puede imponer sanciones, por cuanto el error provino de sus mismos agentes.

Tanto la doctrina como la Jurisprudencia han contemplado que la sanción no es una consecuencia necesaria de una falta o de la inobservancia del ordenamiento legal administrativo. Se requiere que el acto ilegal o la falta se hayan realizado con culpabilidad.

En el libro Derecho Administrativo Sancionador escrito por Lucia Alarcon Sotomayor, Manuel Lebollo y otros, en el contexto de la doctrina y jurisprudencia española, se encuentra el siguiente artículo que soporta la exigencia de culpa cuando se analicen circunstancias en las que procedería imponer una sanción, análisis que encuadra de manera perfecta en la doctrina y jurisprudencia colombianas por estar basado en los mismos principios legales.

⁴ Sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección “A”, de fecha 11 de febrero de 2009, magistrada ponente: Dra. María Marcela del Socorro Cadavid Bringe, expediente no. 11001333103920070005-01, Demandante: Casa Editorial El Tiempo S.A., Demandado: Secretaría de Hacienda Dirección Distrital De Impuestos.

“La necesidad de la concurrencia de culpabilidad se ha formulado no sólo en el ámbito del Derecho Penal («la Constitución Española consagra sin duda el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho Penal»-STC 150/1991, de 4 de julio, FJ 4-), sino también en el propio del Derecho Administrativo sancionador:

«Este principio de culpabilidad rige también en materia de infracciones administrativas (...) en la medida en que la sanción de dicha infracción es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado» (STC 246/1991, de 19 de diciembre, o STC 76/1990, de 26 de abril).

Esa exigencia de culpabilidad en el ámbito de los ilícitos administrativos se reitera hasta la saciedad por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, las SSTs de 12 (rec. 388/1994) y 19 de mayo de 1998, Sección Sexta, afirman que en el ámbito sancionador «está vedado cualquier intento de construir una responsabilidad objetiva» y que «en el ámbito de la responsabilidad administrativa no basta con que la conducta sea antijurídica y típica, sino que también es necesario que sea culpable, esto es, consecuencia de una acción u omisión imputable a su autor por malicia o imprudencia, negligencia o ignorancia inexcusable (...) es decir, como exigencia derivada del artículo 25.1 de la Constitución⁵, nadie puede ser condenado o sancionado sino por hechos que le puedan ser imputados a título de dolo o culpa (principio de culpabilidad)». La STS de 23 de enero de 1998, Sección Cuarta (rec. 5397/1992), sintetiza con especial acierto la jurisprudencia sobre la exigencia de culpabilidad:

«(...) puede hablarse de una decidida línea jurisprudencial que rechaza en el ámbito sancionador de la Administración la responsabilidad objetiva, exigiéndose la concurrencia de dolo o culpa, en línea con la interpretación de la STC 76/1990, de 26 de abril, al señalar que el principio de culpabilidad puede inferirse de los principios de legalidad y prohibición del exceso (artículo 25 CE) o de las exigencias inherentes al Estado de Derecho. Por consiguiente, tampoco en el ilícito administrativo puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa».

...

Existen una serie de ámbitos sectoriales del Derecho Administrativo sancionador que, bien por motivos históricos bien por el propio tipo de infracción, se han mostrado más reacios a la

incorporación de la exigencia de la culpabilidad y sus consecuencias. Sin embargo, a pesar de algunas vacilaciones incluso vigente la Constitución Española, la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y de los Tribunales Superiores de Justicia se muestra firme en la exigencia de esa culpabilidad y consiguiente rechazo de la responsabilidad objetiva o por el mero resultado:

a) *Infracciones tributarias.* La STS de 20 de abril de 2002, Sección Segunda, entre otras muchas, recuerda la doctrina «que proscribe la aplicación de sanciones, en el ámbito tributario, por el mero resultado y que exige la inexcusable concurrencia de (...) culpabilidad»⁶.

En otro artículo de la Doctrina española encontramos lo siguiente⁷:

“El principio de culpabilidad o responsabilidad significa que no es admisible la responsabilidad objetiva, requiriéndose al menos culpa en la conducta sancionable. Así lo declaró el TC a partir de la importante STC 76/1990, de 26 de abril, acerca de la reforma de la LGT.

«Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el Código Penal, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión “dolosas o culposas”, en la LGT⁸ se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento... No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias... Por el contrario..., sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente...»

El principio de culpabilidad se define actualmente en el art. 183 LGT de modo similar al principio

⁵ Artículo 29 de la Constitución Colombiana

⁶ <http://portaljuridico.lexnova.es/articulo/JURIDICO/32456/la-exigencia-de-la-culpabilidad-en-el-derecho-administrativo-sancionador>

⁷ RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR LOS CONCEPTOS. UNA APLICACIÓN RAZONABLE DEL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD, por José Antonio Chocón Montalvo

⁸ Ley General Tributaria

de culpabilidad jurídico-penal, considerando que «son infracciones tributarias las acciones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia». Conforme a este principio, se requiere que el hecho sea reprochable al menos a título de simple negligencia --que junto al dolo, forma parte del tipo subjetivo de la infracción--, y, además, que pueda reprocharse al sujeto no haberse comportado de otro modo, lo que presupone, capacidad de culpabilidad, conciencia de la ilicitud y exigibilidad.

El art. 179 LGT excluye por ello la responsabilidad de quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario (art. 179.2 a) en relación con el art. 44). Y en aquellos casos en los que el incumplimiento de la obligación tributaria era inevitable para el obligado tributario, no puede imponerse sanción alguna. Ello sucede en los casos de fuerza mayor (art. 179.2 b) y de error, que cuando es invencible excluye la culpabilidad (art. 179.2 d). Es decir, en todos los casos en los que el sujeto, de modo inevitable (invencible) obra con un error, afecte éste al hecho o su prohibición, está exento de responsabilidad, pues sólo pueden imponerse sanciones por comportamientos evitables, reprochables. Por ello, cuando el sujeto ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma (riesgo permitido), o ha ajustado su comportamiento a los criterios manifestados por la Administración en publicaciones, comunicaciones o consultas, esto es, información jurídica de fuente solvente (error invencible de prohibición), puede decirse que ha actuado en la forma exigible por el Derecho, ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”

El artículo anterior se refiere al caso de cuando un contribuyente actúa con base en un concepto emitido por la misma Administración que le haya hecho incurrir en error de aceptación razonable, análisis nada distinto al caso en estudio donde el contribuyente incurre en error con base en la sugerencia que le hace la Administración en un formulario sugerido.

En el Decreto 807 de 1993, encontramos el caso de la in-objetabilidad de las actuaciones realizadas por los contribuyentes al amparo de los conceptos emitidos por la Administración.

ART. 164.—*Conceptos jurídicos. Los contribuyentes que actúen con base en escritos de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán*

ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección Distrital de Impuestos cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.

Análogamente, las actuaciones realizadas por los contribuyentes a partir de información suministrada en consultas, visitas y otros mecanismos de orientación tributaria, como es el caso del envío de formularios sugeridos no debe ser objeto de sanción, en la medida que cuando el contribuyente firma una declaración tributaria, con base en esa información que recibe de la Administración, lo hace incurso en un error insalvable fundado en la confianza legítima en la entidad que le proporciona dicha información.

En la sentencia C-506 de 2002 la Corte Constitucional colombiana ha indicado que aunque la administración tributaria tiene ciertas prerrogativas que le permiten inferir responsabilidad o culpabilidad en el contribuyente en ciertos casos, también ha dicho que si el contribuyente demuestra que su actuación estuvo determinada por una causal eximente de responsabilidad, como es el caso del error insalvable, no procede la imposición de la sanción.

“Es decir, en los casos en los cuales conforme a las normas demandadas, concretamente a los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), corresponde a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores auto liquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, debe entenderse, conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, 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 de culpabilidad. Demostrada una de tales eximentes, la Administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción. Bajo esta interpretación, las referidas normas serán declaradas exequibles”.

Como en el caso de las declaraciones sugeridas está evidenciado el error inducido por la Administración, se configura la causal de exclusión de responsabilidad y por ende de sanción. No obstante lo anterior, dicha exoneración de responsabilidad no puede ser absoluta, pues se requiere que el error contenido en el formulario sugerido sea de razonable aceptación y no un error que de bulto pudiera detectar el contribuyente como conocedor de su situación tributaria.

⁹ En la demanda de inconstitucionalidad de estas normas se acusaba que violaban el principio de presunción de inocencia y presumían culpabilidad al permitir aplicar sanciones de plano.

Esta Subdirección ya había proferido un concepto en igual sentido, es el identificado con el número 1216 del 23 de mayo de 2012 en el cual se dijo:

“Para el proceso objeto de estudio, tenemos que existió un avalúo comercial fijado por el Ministerio de Transporte, comunicado a los ciudadanos con la expedición de la Resolución 05240 del 30 de noviembre de 2011, de tal suerte que si un contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre vehículos automotores consignado como base gravable del tributo este valor comercial pese a su posterior variación, no se configura un elemento de culpa en cabeza del contribuyente, por el contrario, es claro que esta persona actuó de buena fe acogiendo a los parámetros establecidos por la entidad que por Ley debe fijar la base gravable del tributo.

De llegarse a sancionar al contribuyente por este evento no se cumpliría lo preceptuado en el artículo 29 de la Constitución Política, respecto al debido proceso que debe respetarse en materia sancionatoria administrativa, con lo cual se dejaría de lado el principio general de la buena fe que debe regir las actuaciones administrativas como a continuación se precisa.

4.2 Principio de la buena fe

Con relación a este tema, el tratadista JESÚS GONZÁLEZ PÉREZ¹⁰ manifestó:

La buena fe – dice Dromi- significa que el hombre cree y confía que una declaración de voluntad surtirá en un caso concreto sus efectos usuales, los mismos efectos que ordinaria y normalmente ha producido en casos análogos.

No se trata tan sólo, de la confianza en la actitud que cabe esperar de la persona concreta con la que se está en relación. Sino de la conducta que cabría esperar, por supuesto en una concreta relación jurídica, de una persona corriente, normal. Esto tiene especial trascendencia cuando esa otra persona con la que se está en relación es una Administración Pública, o, más concretamente, la persona física que en una concreta relación es la titular del órgano administrativo competente.

Conforme lo anterior, no sería procedente sancionar al contribuyente cuando utiliza como base gravable el avalúo comercial fijado por el Ministerio de Transporte, cuando la ley impone que esta entidad es la encargada de fijar la base gravable del impuesto sobre vehículos automotores.”

Se dio en aquel caso similar circunstancia exonerante de responsabilidad, por el error razonable consistente en declarar con base en la información suministrada por el mismo ente competente o autorizado para suministrarla.

En este sentido se aclaran, amplían o modifican los conceptos emitidos hasta el momento.

Cordial Saludo,

PABLO FERNANDO VERASTEGUI NIÑO

Subdirector Jurídico Tributario
pverastegui@shd.gov.co

¹⁰ El principio General de la Buena Fe, Edit. Civitas S.A., 1989, hojas 53 y 54.