

INFORMACION EN MEDIOS MAGNETICOS - La elaboración y el desarrollo del software para grabar y transmitir la información de las declaraciones y pagos efectuados es responsabilidad exclusiva de las entidades recaudadoras / INFORMACION EN MEDIOS MAGNETICOS - El hecho de que, para que se le remita la información en medios magnéticos, la administración de impuestos apruebe los medios tecnológicos utilizados por las entidades bancarias autorizadas para recaudar tributos no le transfiere las cargas del art. 675 del E.T. ni justifica la remisión de información sin el cumplimiento de los requisitos exigidos

[...] en el caso que ocupa la atención de esta Corporación, es de la mayor importancia valorar las pruebas suministradas en función de la calidad que ostenta la entidad bancaria que suscribió el convenio de recaudo con la Dian, pues al tratarse de una entidad especializada en las tareas asignadas, cuenta con una responsabilidad mayor en el manejo de la información a su cargo, que supone una capacidad técnica suficiente para obtener el resultado requerido, como se observa de lectura de la Resolución N° 0478 de 2000, expedida por la Dian, [...] No se trata entonces de una responsabilidad cualquiera, pues se entiende que la entidad encargada para los efectos referidos está especializada en la ejecución de las tareas pertinentes, lo cual implica un mayor cuidado del que normalmente pueda exigirse a otra persona jurídica sin las características aludidas, circunstancia que su vez, debe ser debidamente demostrada por quien pretende desvirtuar su responsabilidad en los hechos sancionables. Bajo el marco descrito, esta Corporación considera que no es válido el argumento expuesto en el recurso de apelación, según el cual, la aceptación por parte de la Dian de las modificaciones técnicas efectuadas, trae como consecuencia “la *ausencia plena de culpabilidad*” del actor en la conducta reprochable, pues como se mencionó, al tratarse de una persona jurídica especializada, se espera un mayor cuidado en los asuntos a su cargo, lo cual no se encuentra demostrado en el *sub- lite*. Según esto, si el banco demandante pretendió eximir su responsabilidad en la conducta reprochada, debió demostrar la mayor diligencia en la ejecución de las tareas de transcripción de información a su cargo, sobre lo cual se resalta que la elaboración del software dispuesto para gravar y transmitir la información de las declaraciones y pagos efectuados, y que fue el origen de los errores que generaron la imposición de la sanción, es anterior a la aceptación del mismo por parte de la Dian; además, su desarrollo es una responsabilidad exclusiva de la entidad recaudadora. Así las cosas, la imposición de la sanción del artículo 675 del Estatuto Tributario se funda en una presunción legal que no fue desvirtuada por la entidad bancaria, de quien se entiende que cuenta con la capacidad técnica suficiente para evitar la remisión de información con errores a la Administración. [...] En ese orden de ideas, el demandante no demostró su ausencia de responsabilidad en los hechos constitutivos de la sanción impuesta, habida cuenta que la remisión de la información señalada y la implementación de los medios destinados para el efecto, es exclusiva de la entidad bancaria encargada del recaudo y no de la Administración. Por lo tanto, la aprobación que ésta haya dado a medios utilizados por aquella, no puede entenderse como un elemento que le transfiera las cargas vinculantes impuestas por el Artículo 675 del Estatuto Tributario, o que justifique la remisión de información sin el cumplimiento de los requisitos exigidos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 675

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: La DIAN sancionó a Bancolombia S.A. con una multa de \$5.529.3999.458, por inconsistencias en la información del Régimen de Impuestos y Aduanas Nacionales del 2006 y por extemporaneidad en la entrega de documentos físicos y magnéticos relacionados

con las declaraciones tributarias y los impuestos que el banco recibió y recaudó en virtud del convenio que, para el efecto, suscribió con la DIAN. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la nulidad de los actos sancionatorios y, en su lugar, los anuló parcialmente y redujo la multa a \$3.200.546.137. Consideró que aunque el banco no demostró ausencia de responsabilidad en los hechos sancionados, dado que la remisión de la información y la implementación de los medios para ello eran de su exclusiva responsabilidad, la multa se debía graduar de acuerdo con los márgenes el Decreto 4517 de 2005, que fijó los valores para el 2006, tasación que daba lugar a disminuir su monto.

SANCION POR ERRORES EN INFORMACION EN MEDIOS MAGNETICOS - Finalidad. Prevenir que la información soporte para la facultad fiscalizadora del Estado contenga imprecisiones en cuanto a las declaraciones tributarias presentadas y los pagos efectuados por los obligados / SANCION POR ERRORES EN INFORMACION EN MEDIOS MAGNETICOS - Presunción legal del art. 675 del Estatuto Tributario - Una vez acaecido el supuesto de hecho que esa norma consagra, la administración puede aplicar la sanción que la misma prevé, lo que no obsta para que el sancionado demuestre lo contrario

En principio, el artículo 675 del Estatuto Tributario sanciona la falta de coincidencia entre la información enviada a la Dian, por parte de las entidades bancarias encargadas de recaudar los impuestos que aquella administra, y la contenida en los formularios o recibos de pago recibidos, [...] En concordancia con la norma transcrita, el artículo 801 ibídem determina como una de las obligaciones de las entidades autorizadas para recaudar y recibir declaraciones tributarias, la de “f) transcribir y entregar en medios magnéticos, en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la información contenida en las declaraciones y recibos de pago recibidos. En ese sentido, el bien jurídico protegido por la norma no es otro diferente a prevenir que la información que sirve de soporte para el ejercicio de la facultad fiscalizadora de la Administración, contenga imprecisiones en cuanto a las declaraciones tributarias presentadas y los pagos efectuados por los sujetos obligados, lo cual trasciende el plano subjetivo y constituye un interés público superior. Así, la voluntad del legislador es clara al establecer una presunción legal que le permite a la Administración imponer una sanción en función de la ocurrencia de los hechos que la norma da como ciertos, lo cual no quiere decir que la entidad recaudadora no pueda, mediante el procedimiento legalmente dispuesto para el efecto, hacer valer su derecho a la defensa y desvirtuar los hechos que le fueron atribuidos por potestad de la ley. Dicho de otra forma, el artículo 675 señalado conlleva una presunción *iuris tantum*, pues prevé, que una vez acaecido el supuesto de hecho consagrado en la norma, la Administración pueda aplicar la sanción prevista para tal efecto; sin embargo, esta forma de presunción legal, permite al sujeto pasivo desvirtuar, mediante los medios de prueba idóneos para tal efecto, la circunstancia que se da como cierta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 675, ARTICULO 801

SANCION POR ERRORES EN INFORMACION EN MEDIOS MAGNETICOS - Graduación según el artículo 675 del Estatuto Tributario. La expresión hasta fija un límite que permite cierta flexibilidad en cuanto a la tasación de la sanción, según los elementos propios de cada caso

[...] para efectos de graduar la sanción por la comisión de la conducta descrita, el Decreto 4517 de 2005 determinó los valores aplicables al año 2006, así: 1. *Hasta (\$20.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de*

documentos mayor al uno por ciento (1%) y no superior al tres por ciento (3%) del total de documentos. 2. Hasta (\$40.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al tres por ciento (3%) y no superior al cinco por ciento (5%) del total de documentos. 3. Hasta (\$60.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cinco por ciento (5%). Como se puede apreciar en la norma citada, la expresión *hasta* no puede ser entendida como un impositivo en cuanto a la determinación del valor máximo previsto por la norma, en la medida en que fija un límite que le permite a la Administración una cierta flexibilidad en cuanto a su graduación, dependiendo de los elementos propios de cada caso particular. A esta misma conclusión ha llegado la Sala en múltiples pronunciamientos, dentro de los cuales se destaca la sentencia del 7 de diciembre de 2004, en la cual se declaró la nulidad de la expresión 'y 675' traída por el artículo 43 de la Resolución N° 0478 de 2000 la Dian, que determinó la forma de calcular la sanción del artículo 675 del Estatuto Tributario. [...] En el caso *sub examine*, la Sala observa que la Dian impuso la sanción máxima prevista en el artículo 675 para el año de 2006, lo cual no le era dado, pues como se señaló, la expresión 'y 675' contenida en el artículo 43 de la Resolución N° 0478 de 2000, que así lo permitía, fue declarada nula por esta Corporación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 675

NOTA DE RELATORIA: Sobre la graduación o tasación de la sanción por errores en la información en medios magnéticos se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 10 de noviembre de 2000, Exp. 10725, M.P. Dr. Delio Gómez Leyva; 14 de septiembre de 2001, Exp. 12270 y 29 de agosto de 2002, Exp. 13060, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; 20 de abril de 2001, Exp. 11658 y 3 de junio de 2004, Exp. 13886, M.P. Dra. Ligia López Díaz; 18 de agosto de 2001, Exp. 12117 y 4 de abril de 2003, Exp. 12897 M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., dieciséis (16) de mayo de dos mil trece (2013).

Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00018-01(19194)

Actor: BANCO DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 15 de septiembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El banco demandante suscribió un convenio con la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dian, para realizar el recaudo de los impuestos administrados por esa entidad.

En enero de 2006, la Administración modificó el formulario dispuesto para la declaración y pago de los impuestos en bancos, por lo cual, el demandante cambió las especificaciones técnicas para el envío de la información relativa a las declaraciones y recibos de pago radicados, las cuales fueron aceptadas por la Administración.

Con base en las modificaciones señaladas, el banco inició el proceso de recaudo de los impuestos respectivos; además, remitió en medio físico y magnético a la Administración, la información de las declaraciones recibidas. No obstante, debido a una falla en la información que se estaba transmitiendo a la Administración, el *“campo 84 – tipo de contribuyente”*, se recibió en los sistemas de la Dian con las casillas en ceros.

Mediante el Oficio N° 56.00035-0324 del 8 de agosto de 2006, la División de Control a Entidades Recaudadoras de la Dian, le informó al demandante que durante los meses de agosto a octubre de ese mismo año no podría retener en su poder los dineros recaudados, beneficio al que normalmente accedía por cumplir con los estándares de calidad en el registro de la información.

El 8 de noviembre de 2007, la Subdirección de Recaudación de la mencionada entidad, profirió el Pliego de Cargos N° 00020, por las inconsistencias en la información remitida del Régimen de Impuestos y Aduanas Nacionales del periodo 2006, y por la extemporaneidad en la entrega de documentos físicos y magnéticos. El acto señalado fue respondido por el banco el 3 de marzo de 2008.

Mediante la Resolución N° 07968 del 27 de agosto de 2008, la Subdirección señalada impuso la sanción propuesta en el pliego de cargos referido, en cuantía de \$5.529.399.458.

Frente a dicho acto, mediante escrito del 17 de septiembre de 2008 el banco interpuso recurso de reposición, que fue resuelto por la Resolución N° 009153 del 28 de agosto de 2008, en el sentido de confirmar la sanción impuesta.

LA DEMANDA

El demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

"Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- a. *RESOLUCIÓN NUMERO SIETE MIL NOVECIENTOS SESENTA Y OCHO (07968), DEL VEINTISIETE (27) DE AGOSTO DE DOS MIL OCHO (2008), DE LA SUBDIRECCIÓN DE RECAUDACIÓN DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN).*
- b. *RESOLUCIÓN NÚMERO NUEVE MIL CIENTO CINCUENTA Y TRES (09153), DEL VIENTIOCHO (sic) (28) DE AGOSTO DE DOS MIL NUEVE (2009), DE LA SUBDIRECCIÓN DE IMPUESTO Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)". (Mayúsculas originales).*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 84 del Código Contencioso Administrativo, 675, 676 y 742 del Estatuto Tributario

Concepto de violación.

El libelista expuso el concepto de la violación en los siguientes términos:

Consideró que la Administración impuso una sanción sin observar el elemento subjetivo de la conducta desplegada, es decir, sin tener en cuenta que en el régimen sancionatorio está proscrita la responsabilidad objetiva.

En ese sentido, argumentó que la Dian no analizó el grado de culpabilidad que le asistía en la comisión de la infracción tributaria, máxime si se tiene en cuenta que

el diseño del sistema informático fue aprobado por la Subdirección de Recaudación de la Administración.

Alegó que en el presente caso concurren dos supuestos de exclusión de responsabilidad, como son: la fuerza mayor o caso fortuito, *“en el sentido de que ha de determinar la imposibilidad de actuar de otra forma no sólo para él, sino para cualquier otro sujeto que se hubiera encontrado en las mismas circunstancias”* y, el haber actuado conforme con los criterios de la Administración.

Concluyó que *“...exigir que BANCOLOMBIA actualice el software y lo someta a pruebas y a validación administrativa es carga suficiente, y el hecho de que la DIAN acepte dicho software actúa como causal eximente de cualquier grado de culpabilidad”*.

Así mismo, citó el artículo 675 del Estatuto Tributario para significar que los actos administrativos impusieron la sanción referida en el límite máximo autorizado, sin efectuar la ponderación que era exigible en atención a las condiciones en las cuales ocurrió la conducta reprochada.

Señaló que se debieron analizar los hechos, valorar las pruebas e imponer la sanción respectiva, en función de las circunstancias concurrentes como son: si la conducta le es atribuible; si se causó un perjuicio económico y el grado de culpabilidad que le asistió. Todo esto, como parte de los principios de proporcionalidad y personalidad de la sanción.

Adicionó, que su grado de culpabilidad es mínimo por cuanto: (i) se vio sometida a modificar los sistemas de captura y transmisión de la información por causas atribuibles a la Dian; (ii) porque tales modificaciones fueron aprobadas por la Administración; (iii) porque transmitió la información de las declaraciones bajo la convicción de que el sistema implementado era el indicado y, (iv) porque una vez identificado el error procedió a su corrección.

De otra parte, arguyó que los actos demandados vulneraron el principio del *non bis in idem*, en razón a que los hechos debatidos no solo sirvieron de soporte para la imposición de la sanción que aquí se discute, sino también para negarle el derecho a mantener en su poder, durante tres días, el dinero recaudado como reconocimiento por la calidad en la grabación de la información.

Además, indicó que la conducta imputada no representó ningún perjuicio para la Administración por cuanto la información arrojada por el software sólo afectó las casillas de: (i) *“TIPO DE CONTRIBUYENTE”*; (II) *“TIPO DE IMPORTADOR”*; (III) *“NÚMERO DE DOCUMENTO.”*; (IV) *“CÓDIGO DE ADMINISTRACIÓN”* y; (V) *“VARIOS CAMPOS”*.

Adujo que la Dian incurrió en falsa motivación por cuanto se fundamentó en hechos que fueron desvirtuados durante el procedimiento de vía gubernativa. Lo anterior, por cuanto en la respuesta al pliego de cargos se aportaron una serie de pruebas y se solicitaron otras que no fueron observadas y decretadas en su oportunidad, lo cual limitó el ejercicio de su derecho a la defensa y le impidió a la Administración determinar con certeza la comisión de las conductas imputadas.

Afirmó que la resolución sanción incorporó hechos nuevos y diferentes de los que fueron propuestos en el pliego de cargos, relativos a la inclusión de documentos que sirvieron de soporte de la sanción, por la presunta existencia de errores en otras casillas.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dian se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se sintetizan a continuación:

Argumentó que la expedición del pliego de cargos obedeció a las inconsistencias en la información remitida, lo cual es sancionado en los términos del artículo 675 del Estatuto Tributario, y a la presentación extemporánea de los documentos magnéticos y físicos, conducta sancionada por los artículos 676 ibídem y 3º de la Resolución N° 9483 de 2000.

Resaltó que los errores en la información suministrada afectaron las casillas correspondientes al tipo de contribuyente, tipo de importador, número de documento y código de administración.

En cuanto a la entrega extemporánea de la información, manifestó que la sanción impuesta fue objeto de graduación pues se exoneraron algunas cintas en atención a las pruebas aportadas por el demandante en la respuesta al pliego de cargos, y se descontaron algunos días de extemporaneidad con respecto a otras cintas.

Dijo que la graduación alegada por el demandante no es procedente, por cuanto la norma señala que cuando la sanción se presenta sobre cierto porcentaje, se aplica hasta donde la norma lo indica, por encontrarse precisamente dentro de aquel.

Alegó que el daño ocasionado con la conducta reprochada, imposibilita el uso de los datos consignados en los medios magnéticos remitidos por la demandante, y obliga a la Administración a ordenar su corrección y a volver a validarlos. Además, considera que quebranta la confianza depositada en la entidad privada y conlleva un desgaste administrativo innecesario.

Afirmó que los actos demandados garantizaron el espíritu de justicia y equidad contenido en el artículo 683 del Estatuto Tributario, en razón a que las sanciones fueron tasadas en consideración al daño sufrido; así mismo, recabó sobre la exclusión de la base sancionable de algunos documentos, allegados por el demandante, disminuyendo el valor de la sanción, circunstancia que, además, connota la inexistencia de una falsa motivación.

TRÁMITES JUDICIALES PREVIOS

Una vez admitida la demanda, mediante providencia del 29 de enero de 2010, se expidió el Auto de Pruebas del 22 de octubre de ese mismo año, ordenando la práctica de un dictamen pericial que fue rendido el 24 de febrero de 2011.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimó las súplicas de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Citó el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo y las resoluciones demandadas, para concluir que la Administración expuso los motivos de hecho y

de derecho que dieron origen a las decisiones adoptadas y permitieron el ejercicio del derecho de defensa del demandante al surtir las etapas procesales dispuestas para el efecto.

Después de transcribir el artículo 675 del Estatuto Tributario y el Decreto 4517 de 2005, se refirió a la Sentencia C-893 de 2002¹, según la cual, para que el hecho sancionatorio se constituya, deben concurrir dos requisitos: (i) que la información remitida por la entidad recaudadora en el medio magnético no corresponda a los formularios o recibos de pago que hubiere recepcionado y, (ii) que tal discordancia afecte a un número de documentos superior al 1% del total que se hubiese recaudado en un mismo día.

Así mismo, consideró que en materia tributaria las sanciones tienen un carácter objetivo², lo cual difiere de los asuntos penales en los que el dolo, la culpa o la preterintención, figuran como un factor determinante de la responsabilidad.

De otro lado, adujo que de la lectura del artículo 676 del Estatuto Tributario se puede inferir que la entrega de información se hace en paquetes y cintas magnéticas, lo cual no implica que la información entregada a la Administración se divida por el número de paquetes o cintas, pues estos se identifican por la fecha del recaudo, la que a su vez permite establecer la fecha de su entrega. En ese sentido, afirmó que de las pruebas obrantes en el proceso se desprende que la entidad recaudadora incurrió en la conducta sancionable.

Relacionó las pruebas obrantes en el expediente, dentro de las cuales se encuentra el dictamen pericial ordenado y las actuaciones procesales adelantadas, y destacó que la Dian aceptó una parte de la información aportada en la respuesta al pliego de cargos, con lo cual se redujo la base de imposición de la sanción.

Sobre ese aspecto, dijo que el porcentaje de información que no coincide con los formularios o recibos de pago, excede los porcentajes previstos en el Decreto 4517 de 2005, sin que la actora demostrara lo contrario.

¹ Corte Constitucional, Sentencia C- 893 del 22 de octubre de 2002, M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

² Visible a folio 255 del cuaderno principal.

En cuanto a la aplicación proporcional de la sanción impuesta, explicó que la acepción gramatical de la preposición “*hasta*”, traída por las normas respectivas, admite sumas inferiores a las señaladas en las mismas; sin embargo, la Administración aplicó la proporcionalidad traída por los artículos 675³ y 676⁴ del Estatuto Tributario.

Finalmente, sobre la fuerza mayor o caso fortuito alegada, precisó que el actor no aportó las pruebas que demostraran su ocurrencia, lo cual imposibilita un pronunciamiento al respecto.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la sentencia de primera instancia por las razones de inconformidad que se resumen a continuación:

Con el fin de demostrar que el elemento subjetivo estuvo ausente en la comisión de la conducta sancionada por el artículo 675 del Estatuto Tributario, dijo que realizó el desarrollo informático exigido por la Administración y lo sometió a su aprobación, y que una vez avalado, actuó bajo el convencimiento de que la transmisión posterior de la información se estaba realizando de manera correcta y sin inconsistencias. Así mismo, recabó sobre el hecho de que la Dian no le informó que estaba recibiendo la información con errores.

Reprochó el pronunciamiento del *a-quo*, según el cual, en materia tributaria, las sanciones tienen un carácter objetivo sin importar el elemento subjetivo, pues a su juicio, las formas de responsabilidad objetivas están proscritas del ordenamiento jurídico colombiano, circunstancia que fue abordada en algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional, en los cuales esa Corporación manifestó que para imponer una sanción no basta la simple realización de la conducta censurada, sino que también se exige la realización culpable, es decir, que no es posible imponer una sanción con ausencia de culpa.

³ Numero de errores sancionables x valor base de liquidación= sanción.

⁴ “Número total de documentos entregado extemporáneamente por la entidad en el periodo.
Factor = -----
Número total de documentos entregados por la entidad durante el periodo.

Se refirió a la falta de gradualidad y proporcionalidad de la sanción impuesta con fundamento en el artículo 675 del Estatuto Tributario, pues la Administración aplicó el valor máximo de la base de liquidación, sin atender la gravedad de la conducta o el grado de responsabilidad que le asistió.

En ese sentido, consideró que en el momento de materializar la sanción se debe observar, además del principio de proporcionalidad, las circunstancias personales del autor. Al respecto, alega que el legislador fija unos límites mínimos y máximos para determinar el monto de la sanción, y deja al aplicador la tarea de concretar la sanción fijándose en circunstancias tales como el grado de culpabilidad o el perjuicio causado a la Hacienda Pública.

Explicó que el factor de proporcionalidad que se debe aplicar consiste en dividir el número total de documentos respecto de los cuales se predica la comisión de la infracción por el número total de documentos recibidos por la entidad recaudadora durante el periodo objeto de análisis. El resultado así obtenido, se multiplica por el resultado de multiplicar el número de infracciones por la cuantía máxima sancionable establecida en el artículo 675 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, solicitó que en el caso de que no se revoque la sanción impuesta, se aplique el factor de proporcionalidad señalado.

Finalmente, se refirió al dictamen pericial ordenado por el *a-quo*, para significar que en este se estableció que la aprobación de las cintas de prueba, por parte de la Dian, constituye un aval para la puesta en marcha del software, siendo este dato fáctico el que lleva a predicar su ausencia de culpabilidad ante la conducta que se le imputa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

- **El actor** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.
- **La demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y los expuestos en el fallo de primera instancia.
- **El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de las Resoluciones Nos. 0007968 del 27 de agosto de 2008 y 009153 del 28 de agosto de 2009, por las cuales la DIAN impuso al banco actor las sanciones previstas en los artículos 675 y 676 del Estatuto Tributario.

Para el efecto, la Sala abordará la sanción impuesta con fundamento en el artículo 675 del mismo compendio normativo, como quiera que la sanción del artículo 676 no fuera objeto de discusión en el recurso.

En principio, el artículo 675 del Estatuto Tributario sanciona la falta de coincidencia entre la información enviada a la Dian, por parte de las entidades bancarias encargadas de recaudar los impuestos que aquella administra, y la contenida en los formularios o recibos de pago recibidos, así:

“Artículo 675.- Inconsistencia en la información remitida. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, cuando la información remitida en el medio magnético, no coincida con la contenida en los formularios o recibos de pago recepcionados por la entidad autorizada para tal efecto, y esta situación se presente respecto de un número de documentos que supere el uno por ciento (1%), del total de documentos correspondientes a la recepción o recaudo de un mismo día, la respectiva entidad será acreedora a una sanción, por cada documento que presente uno o varios errores, liquidada como se señala a continuación”. (Resalta la Sala).

En concordancia con la norma transcrita, el artículo 801 ibídem determina como una de las obligaciones de las entidades autorizadas para recaudar y recibir declaraciones tributarias, la de *“f) transcribir y entregar en medios magnéticos, en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la información contenida en las declaraciones y recibos de pago recibidos.”*

En ese sentido, el bien jurídico protegido por la norma no es otro diferente a prevenir que la información que sirve de soporte para el ejercicio de la facultad fiscalizadora de la Administración, contenga imprecisiones en cuanto a las declaraciones tributarias presentadas y los pagos efectuados por los sujetos

obligados, lo cual trasciende el plano subjetivo y constituye un interés público superior.

Así, la voluntad del legislador es clara al establecer una presunción legal que le permite a la Administración imponer una sanción en función de la ocurrencia de los hechos que la norma da como ciertos, lo cual no quiere decir que la entidad recaudadora no pueda, mediante el procedimiento legalmente dispuesto para el efecto, hacer valer su derecho a la defensa y desvirtuar los hechos que le fueron atribuidos por potestad de la ley.

Dicho de otra forma, el artículo 675 señalado conlleva una presunción *iuris tantum*⁵, pues prevé, que una vez acaecido el supuesto de hecho consagrado en la norma, la Administración pueda aplicar la sanción prevista para tal efecto; sin embargo, esta forma de presunción legal, permite al sujeto pasivo desvirtuar, mediante los medios de prueba idóneos para tal efecto, la circunstancia que se da como cierta.

Ahora bien, en el caso que ocupa la atención de esta Corporación, es de la mayor importancia valorar las pruebas suministradas en función de la calidad que ostenta la entidad bancaria que suscribió el convenio de recaudo con la Dian, pues al tratarse de una entidad especializada en las tareas asignadas, cuenta con una responsabilidad mayor en el manejo de la información a su cargo, que supone una capacidad técnica suficiente para obtener el resultado requerido, como se observa de lectura de la Resolución N° 0478 de 2000, expedida por la Dian, que precisó:

“ARTICULO 2. REQUISITOS PARA OBTENER LA AUTORIZACION DE RECEPCION Y RECAUDO. Podrán obtener la autorización a que se refiere el Artículo 801 del Estatuto Tributario y el literal a) del Artículo 19 del Decreto 1071 del 26 de junio de 1999 y la Resolución Ministerial No. 0008 de enero 5 de 2000, los Establecimientos Bancarios y Corporaciones de Ahorro y Vivienda legalmente constituidas en el país, que se acojan expresamente a las condiciones que establece la presente Resolución, para efectos de la recepción de las declaraciones tributarias aduaneras y cambiarias; y el recaudo de los impuestos, retenciones, anticipos, sanciones, intereses, aportes y demás tributos del orden nacional administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, siempre y cuando esta

⁵ Una presunción “*iuris tantum*” es aquella que se establece por virtud de la Ley y admite prueba en contra, es decir, permite probar la inexistencia de un hecho o derecho

actividad no sea contraria a las funciones que para cada una de estas Instituciones señala el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y cumplan los requisitos de cobertura, capacidad técnica y administrativa que exija la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Se entiende por cobertura, la capacidad de ofrecer el servicio de recepción y recaudo a través de sus agencias, oficinas o sucursales en las principales ciudades del país, así como en los otros Municipios de la Nación, las cuales se encuentren en disponibilidad de recepcionar y recaudar los impuestos y demás tributos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Se define como capacidad técnica, la disposición de sistemas informáticos y redes de comunicación que les permita a los Establecimientos Bancarios y Corporaciones de Ahorro y Vivienda el procesamiento regular de un gran volumen de información de manera oportuna y precisa, la cual posibilite una contabilización ágil y confiable de los débitos y créditos de las cuentas del contribuyente, en los términos establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Esta tecnología continuamente debe actualizarse de acuerdo con las especificaciones técnicas indicadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Se precisa como capacidad administrativa, la disponibilidad de contar con procedimientos uniformes y controles que minimicen los errores y garanticen que los recaudos sean transferidos a la Dirección del Tesoro Nacional en su totalidad, en el plazo establecido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Adicionalmente debe contar con personal especializado y conocedor de los procesos de recepción y recaudo". (Resalta la Sala).*

No se trata entonces de una responsabilidad cualquiera, pues se entiende que la entidad encargada para los efectos referidos está especializada en la ejecución de las tareas pertinentes, lo cual implica un mayor cuidado del que normalmente pueda exigirse a otra persona jurídica sin las características aludidas, circunstancia que su vez, debe ser debidamente demostrada por quien pretende desvirtuar su responsabilidad en los hechos sancionables.

Bajo el marco descrito, esta Corporación considera que no es válido el argumento expuesto en el recurso de apelación, según el cual, la aceptación por parte de la Dian de las modificaciones técnicas efectuadas, trae como consecuencia "la ausencia plena de culpabilidad" del actor en la conducta reprochable, pues como se mencionó, al tratarse de una persona jurídica especializada, se espera un mayor cuidado en los asuntos a su cargo, lo cual no se encuentra demostrado en el *sub- lite*.

Según esto, si el banco demandante pretendió eximir su responsabilidad en la conducta reprochada, debió demostrar la mayor diligencia en la ejecución de las tareas de transcripción de información a su cargo, sobre lo cual se resalta que la elaboración del software dispuesto para gravar y transmitir la información de las declaraciones y pagos efectuados, y que fue el origen de los errores que generaron la imposición de la sanción, es anterior a la aceptación del mismo por parte de la Dian; además, su desarrollo es una responsabilidad exclusiva de la entidad recaudadora⁶.

Así las cosas, la imposición de la sanción del artículo 675 del Estatuto Tributario se funda en una presunción legal que no fue desvirtuada por la entidad bancaria, de quien se entiende que cuenta con la capacidad técnica suficiente para evitar la remisión de información con errores a la Administración.

Sobre el particular, la Corte Constitucional precisó⁷:

Así, esta Corporación ha puesto de presente que en el ámbito tributario, cuando la sanción es monetaria, el legislador puede, entre otras, (i) presumir que la persona sancionada es culpable por la comisión de la infracción por la que se le investiga y reglamentar las condiciones en las que se podrá presentar prueba en contrario; (ii) prescribir que el requisito para la imposición de la sanción tributaria consiste en que la administración de impuestos cumpla con la carga probatoria inicial de demostrar que la conducta del investigado causó un daño, sin que sea necesario demostrar la culpa; (iii) presumir que el comportamiento del que cometió un error en su declaración tributaria que luego pretende corregir, fue negligente” (Resalta la Sala).

En ese orden de ideas, el demandante no demostró su ausencia de responsabilidad en los hechos constitutivos de la sanción impuesta, habida cuenta que la remisión de la información señalada y la implementación de los medios destinados para el efecto, es exclusiva de la entidad bancaria encargada del recaudo y no de la Administración. Por lo tanto, la aprobación que ésta haya dado a medios utilizados por aquella, no puede entenderse como un elemento que le transfiera las cargas vinculantes impuestas por el Artículo 675 del Estatuto

⁶ Según el artículo 8º de la Resolución Dian N° 0008 de 2000 “En el caso de que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no suministre el software, la Entidad Autorizada para Recaudar será responsable por el desarrollo del mismo, el cual debe cumplir con las especificaciones técnicas definidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

⁷ Corte Constitucional, Sentencia C- 616 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

Tributario, o que justifique la remisión de información sin el cumplimiento de los requisitos exigidos.

Ahora bien, para efectos de graduar la sanción por la comisión de la conducta descrita, el Decreto 4517 de 2005 determinó los valores aplicables al año 2006, así:

“1. Hasta (\$20.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al uno por ciento (1%) y no superior al tres por ciento (3%) del total de documentos.

2. Hasta (\$40.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al tres por ciento (3%) y no superior al cinco por ciento (5%) del total de documentos.

3. Hasta (\$60.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cinco por ciento (5%)”.

Como se puede apreciar en la norma citada, la expresión “hasta” no puede ser entendida como un impositivo en cuanto a la determinación del valor máximo previsto por la norma, en la medida en que fija un límite que le permite a la Administración una cierta flexibilidad en cuanto a su graduación, dependiendo de los elementos propios de cada caso particular.

A esta misma conclusión ha llegado la Sala en múltiples pronunciamientos, dentro de los cuales se destaca la sentencia del 7 de diciembre de 2004, en la cual se declaró la nulidad de la expresión “y 675” traída por el artículo 43 de la Resolución N° 0478 de 2000 la Dian, que determinó la forma de calcular la sanción del artículo 675 del Estatuto Tributario. En esa oportunidad la Corporación anotó:

“Como lo señala el demandante, la Sala ha considerado que cuando una norma, al establecer el monto de la sanción tributaria, utiliza la expresión “hasta”, significa que la multa puede imponerse teniendo en cuenta un margen de flexibilidad que permite a la Administración graduar la sanción, sin que dé lugar a entender que el porcentaje o valor que se consagra, deba ser considerado como valor fijo, sino como un tope máximo⁸”.

⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Entre otras las sentencias de fechas 10 de noviembre de 2000, exp. 10725 M.P. Delio Gómez Leyva; 14 de septiembre de 2001 Exp. 12270, 29 de agosto de 2002, exp. 13060 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 20 de abril de 2001 exp. 11658 y del 3 de junio de 2004, exp. 13886, M.P. Ligia López Díaz; 18 de agosto de 2001, Exp. 12117 y del 4 de abril de 2003, exp. 12897 M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

En el caso *sub examine*, la Sala observa que la Dian impuso la sanción máxima prevista en el artículo 675 para el año de 2006, lo cual no le era dado, pues como se señaló, la expresión “y 675” contenida en el artículo 43 de la Resolución N° 0478 de 2000, que así lo permitía, fue declarada nula por esta Corporación.

Los actos demandados establecieron la sanción, como sigue:

“1.- Hasta \$20.000, cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al uno por ciento (1%) y no superior al tres por ciento (3%) del total de documentos:

<i>Errores sancionables</i>	<i>X</i>	<i>Valor case de liquidación</i>	<i>= Sanción</i>
6.043	X	20.000.	= \$128.060.000

2.- Hasta \$40.000, cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al tres por ciento (3%) y no superior al cinco por ciento (5%) del total de documentos:

<i>Errores sancionables</i>	<i>X</i>	<i>Valor case de liquidación</i>	<i>= Sanción</i>
3.383	X	40.000.	= \$135.320.000

2.- Hasta \$60.000, cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cinco por ciento (5%) del total de documentos:

<i>Errores sancionables</i>	<i>X</i>	<i>Valor case de liquidación</i>	<i>= Sanción</i>
87.764	X	60.000.	= \$5.265.840.000”.

En este momento es oportuno precisar que esta Corporación determinó la fórmula para graduar la sanción del referido artículo 675, al decir⁹:

“Considera la Sala, que para este evento, basta aplicar una regla de tres simple, para determinar un monto proporcional de la sanción, pues si el tope máximo en este caso es de \$7.700, está suma se aplicará cuando los errores alcancen el 3% de documentos errados frente al total de documentos por tipo y la suma se rebajará en la medida en que el porcentaje de error también sea menor.

En el caso concreto y según el cuadro transcrito anteriormente, por concepto de ICA, el Banco presentó 33.136 documentos de los cuales 765 estaban errados, lo que representó un 2.31% de error frente al total de documentos presentados por este concepto, por lo tanto siguiendo el anterior criterio, no es proporcional y equitativo aplicar el tope máximo de la sanción, debiéndose en consecuencia efectuar la siguiente ecuación:

⁹ Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 12 de septiembre de 2002, exp 12615, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Si \$7.700 corresponden al 3%, cuanto corresponde al 2.31%?

Entonces: $2.31\% \times \$7.700 = \5.929

3%

Este resultado aplicado al número de documentos errados ($\$5.929 \times 765$) da como sanción la suma de \$4.535.685.

Ahora bien, para el tercer literal dentro de los cuales se ubican los otros errores cometidos por la entidad financiera, la Sala efectúa el siguiente análisis:

Dispone el numeral 3º del artículo 675 del Estatuto Tributario, actualizado su monto:

Hasta veintitrés mil pesos (\$23.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cinco por ciento (5%).

En este caso, cuando los errores superen el 5% la tarifa de la sanción **oscila entre 15.000** (teniendo en cuenta que el numeral 2º dice que hasta 15.000 para errores entre el 3% y el 5%) **y \$23.000**. Así a menor porcentaje de error, la tarifa a aplicar sería próxima a los \$15.000 y en caso de un porcentaje de error mayor, la tarifa también será mayor, es decir próxima a los \$23.000.

Por ello, habrá que aplicarse una regla de tres compuesta, teniendo en cuenta que existen topes mínimos y máximos tanto para el porcentaje errado (5.01% al 100%), como para la tarifa de la sanción (\$15.000 a \$23.000), es decir, el porcentaje parte del 5.01% como límite inferior y el máximo sería el 100%, y la base de la sanción, dependiendo del porcentaje de error, sería desde una suma superior a \$15.000 hasta \$23.000 como tope máximo a aplicar por cada documento errado, ello, se repite en atención a los principios de equidad, justicia y proporcionalidad de las sanciones (...)"

Teniendo en cuenta el criterio anteriormente expuesto y en atención a los principios de justicia y equidad previstos en el artículo 230 de la Constitución Política, la Sala procede a graduar la sanción impuesta con fundamento en el artículo 675 del Estatuto Tributario así:

Graduación numeral 1 del artículo 675 del Estatuto Tributario:

"1. Hasta (\$20.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al uno por ciento (1%) y no superior al tres por ciento (3%) del total de documentos".

Para determinar la sanción proporcional se aplica una regla de tres simple, en la que el tope de \$20.000 se aplicará cuando los documentos con errores no superen

el 3% del total de documentos por tipo, y la suma se rebajará en la medida en que el porcentaje de error también sea menor.

En el caso concreto el actor presentó 411.755¹⁰ documentos, de los cuales 6.403 incluían errores, lo que representa un 2.63% frente al total de documentos presentados por este concepto; por lo tanto, siguiendo el anterior criterio, no es proporcional y equitativo aplicar el tope máximo de la sanción, debiéndose en consecuencia efectuar la siguiente ecuación:

Si \$20.000 corresponden al 3%, cuanto corresponde al 2.63%?

Entonces: $\frac{2.63\% \times \$20.000}{3\%} = \17.533

3%

Este resultado, aplicado al número de documentos con errores (6.403 X \$17.533) da como sanción la suma de **\$112.263.799**.

Graduación numeral 2 del artículo 675 del Estatuto Tributario:

2. Hasta (\$40.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al tres por ciento (3%) y no superior al cinco por ciento (5%) del total de documentos.

En consecuencia, se debe aplicar la siguiente fórmula para graduar la sanción aplicable dentro del rango del 3% al 5% de documentos con errores:

En el caso concreto, el Banco presentó 94.064¹¹ documentos de los cuales 3.383 contenían errores, lo que representó un 3.18% de error frente al total de documentos presentados por este concepto, por lo tanto, siguiendo el anterior criterio, no es proporcional y equitativo aplicar el tope máximo de la sanción, debiéndose en consecuencia efectuar la siguiente ecuación para determinar el valor de la sanción por cada documento:

Entonces: $\frac{3.18\% \times \$40.000}{5\%} = \25.440

5%

¹⁰ Obrante a folios 84 y 85 del cuaderno principal.

¹¹ Obrante a folio 85 y 86 del cuaderno principal.

Este resultado, aplicado al número de documentos con errores (3.383 X \$25.440) da como sanción la suma de **\$83.063.520**

Graduación numeral 3 del artículo 675 del Estatuto Tributario:

3. Hasta (\$60.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cinco por ciento (5%).

En este caso, cuando los errores superen el 5%, la tarifa de la sanción oscila entre \$40.000 (teniendo en cuenta que el numeral 2 dice que hasta 40.000 para errores entre el 3% y el 5%) y \$60.000. Así, a menor porcentaje de error, la tarifa a aplicar se aproxima a los \$40.000 y en caso de un porcentaje de error mayor, la tarifa también será mayor, es decir próxima a los \$60.000.

No obstante, del total de documentos recibidos por la entidad recaudadora, señalados en la Resolución Sanción, se desprende que la información con errores no supera el 5% a que hace referencia el numeral 3 del artículo 675 del Estatuto Tributario, como se aprecia a continuación:

De un total de 488.235 documentos recibidos, la Dian relacionó¹² como documentos con información errónea la cifra de 87.764, que corresponde al 4.28% de dicha suma; por lo tanto, la norma que debe ser aplicada es el numeral 2 del artículo 675 del Estatuto Tributario, así:

$$\text{Entonces: } \frac{4.28\% \times \$40.000}{5\%} = \$34.240$$

Este resultado, aplicado al número de documentos con errores (\$34.240 X 87.764) da como sanción la suma de **\$3.005.039.360**

En ese orden de ideas, la sanción consagrada en el artículo 675 del E.T., corresponde a:

Sanción por errores de grabación art. 675 No 1	\$ 112.263.799
Sanción por errores de grabación art. 675 No 2	\$ 83.063.520
	<u>\$3.005.039.360</u>

¹² Obrante a folios 86 y 87 del cuaderno principal

TOTAL SANCIÓN **\$3.200.366.679**

Aunado a lo anterior, se confirmará la sanción por extemporaneidad contemplada en el artículo 676 del E.T., que no fue objeto del recurso.

Por lo tanto, el total de las sanciones impuestas, es el siguiente:

Sanción por extemporaneidad (magnética art. 676 E.T.)	\$179.376
Sanción por extemporaneidad (física art. 676 E.T.)	\$82
Sanción por inconsistencias (art. 675 E.T.)	<u>\$3.200.366.679</u>
TOTAL VALOR DE LA SANCIÓN	\$3.200.546.137

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

PRIMERO.- REVÓCASE la sentencia del 15 de septiembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar,

ANÚLANSE parcialmente las Resoluciones 0007968 del 27 de agosto de 2008 y 009153 del 28 de agosto de 2009, por medio de las cuales se sancionó a BANCOLOMBIA S.A. por presentar con inconsistencias la información correspondiente al periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2006.

SEGUNDO.- FÍJASE en la suma de TRES MIL DOSCIENTOS MILLONES QUINIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL CIENTO TREINTA Y SIETE PESOS (\$3.200.546.137) la sanción impuesta a BANCOLOMBIA S.A., por las inconsistencias y extemporaneidad en la información remitida a la DIAN por los conceptos y periodos arriba anotados.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Presidente

HUGO

FERNANDO BASTIDAS

BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO

DE VALENCIA