

SANCION POR NO INFORMAR Y SANCION POR INCONSISTENCIAS EN LA INFORMACION REMITIDA - Para imponerlas no se requiere demostrar que se causó un daño al Estado sino que basta que se incurra en la respectiva falta / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION Y SANCION POR ERRORES EN INFORMACION EN MEDIOS MAGNETICOS - Presuponen el riesgo real o potencial de que esas conductas lesionen los intereses públicos, es decir que el daño es consustancial a la antijuridicidad de las faltas tipificadas como infracción / ENTIDADES RECAUDADORAS - Ejecutan su actividad en ejercicio de una función pública de colaboración con el Estado. Sus obligaciones no solo devienen de la ley sino de un convenio remunerado de compromiso

En el caso que ahora se estudia, la DIAN fundamentó los actos demandados en el error que cometió la entidad bancaria demandante. De manera genérica precisó que esos errores lesionan los intereses del Estado, de los particulares y de la misma institucionalidad, porque una información erróneamente presentada por las entidades recaudadoras podría propiciar la inclusión en programas de fiscalización, de personas que cumplieron las obligaciones tributarias, con todos los riesgos y costos que esto implica. La Sala precisa que no enviar la información tributaria requerida por la DIAN o enviar información inconsistente son conductas tipificadas como infracción en los artículos 651 y 675 del Estatuto Tributario, respectivamente. En estas disposiciones se tipificó el hecho de no enviar información y el hecho de incurrir en inconsistencias en la información como hechos sancionables. En consecuencia, basta que las personas o entidades obligadas a suministrar información tributaria -en el primer caso- o las entidades recaudadoras obligadas a remitir la información de manera fiel a la contenida en los denuncios tributarios -en el segundo caso- no envíen la información o incurran en inconsistencias en la información enviada para que se configure, en cada caso, una conducta contraria a los deberes de diligencia y cuidado, merecedora de la condigna sanción. No se requiere que la autoridad tributaria demuestre que la omisión o la acción del obligado, según el caso, haya causado efectivamente un daño a los intereses de la propia administración o de terceros, puesto que el tipo de faltas administrativas previstas en los artículos 651 y 675 del E.T. presuponen el riesgo real o potencial de que la omisión o la comisión del error cause un daño, en general, a los intereses públicos. Las infracciones previstas en los artículos 651 y 675 E.T. parten del presupuesto de que la información que se pide a los obligados a suministrarla es relevante para los asuntos misionales de la autoridad tributaria, esto es, relevante para mantener la seguridad fiscal y preservar el orden económico nacional, que son los fines propios que la DIAN está obligada a salvaguardar. De manera que el riesgo real o potencial del daño a los intereses públicos tutelados es consustancial a la antijuridicidad de las conductas tipificadas como infracción. La antijuridicidad está implícita en el mismo verbo rector de las faltas: no enviar información o enviar información inconsistente. Por lo tanto, tampoco se requiere que la DIAN demuestre que la conducta fue culposa o dolosa, puesto que estos extremos (la culpabilidad), están involucrados en el mismo tipo o infracción. Si el obligado no dio la información o la dio mal, se supone que actuó por culpa o descuido, cuanto menos. La comisión del error es presupuesto suficiente para imponer la sanción. Le corresponde al sujeto pasivo de la obligación demostrar una eximente de imputabilidad de la falta, como la fuerza mayor o el caso fortuito, tal como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-690 de 1996, para evitar la sanción. De manera que, para la Sala, la DIAN no está conminada a demostrar que, por el error cometido, el Banco propició un beneficio a su favor o de un tercero en detrimento de la administración. Basta que se cometa el error para que se tipifique la infracción pues la comisión de la infracción pone en riesgo la función pública encomendada a la DIAN y que la

ejecuta en colaboración con el Banco. A diferencia de los demás obligados a suministrar información, las entidades recaudadoras ejecutan esa actividad en ejercicio de una función pública de colaboración con el Estado debido al profesionalismo que supone la actividad asociada al recaudo, esto es, la actividad bancaria. Es preciso destacar que las actividades que cumplen las entidades autorizadas para recaudar deviene también de un convenio de compromiso, que como lo estipula la Resolución Ministerial 0008 de 2000, son remuneradas y no proviene simplemente del deber de cumplir una norma que así lo exija, como los deberes de los simples contribuyentes.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 651 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 675 / RESOLUCION 0008 DE 2000 MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

NOTA DE RELATORIA: Síntesis del caso: Se estudió la legalidad de los actos por los que la DIAN sancionó al Banco BBVA Colombia S.A. por incumplir sus obligaciones como entidad autorizada para recaudar impuestos. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló parcialmente dichos actos y redujo la sanción porque consideró que, aunque hubo errores en la calidad de la información reportada en medios magnéticos, la sanción no se tasó en forma proporcional al número de documentos con inconsistencias. Agregó que, en contra de lo que sostuvo el Banco, para imponer las sanciones previstas en los arts. 651 y 675 del E.T., la DIAN no está obligada a demostrar el daño que las conductas allí descritas causan a los intereses públicos, dado que las mismas presuponen el riesgo real o potencial de que la omisión en el envío de información o la comisión de errores en su envío ocasionen ese daño. Es decir que basta que se cometa la falta para que se tipifique la infracción. Señaló que las entidades recaudadoras deben implementar los controles necesarios para garantizar la calidad del proceso de sistematización de la información durante todo el convenio y en cumplimiento de las normas que regulan la función de recaudo, pues el hecho de que la DIAN no haya advertido la existencia de errores al recibir el medio magnético de prueba no las releva de esa obligación, así como que tampoco se puede entender subsanada la falta si se corrigen los errores antes de la imposición de la sanción, dado que no hay norma que así lo prevea.

RECAUDO DE IMPUESTOS - Entidades autorizadas para recaudar. Obligaciones. Régimen sancionatorio

El artículo 800 del E.T. dispone que el Gobierno Nacional puede recaudar los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por la DIAN, a través de los bancos y demás entidades financieras. Por su parte, el artículo 801 del E.T. faculta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para señalar los bancos y demás entidades, que cumpliendo con los requisitos exigidos, están autorizadas para recaudar y cobrar impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y para recibir declaraciones tributarias. Adicionalmente, el artículo 801 establece las obligaciones que deben cumplir las entidades autorizadas para recaudar, entre las que se encuentra la de 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. Mediante la Resolución No. 0008 de 2000, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público estableció el proceso de recepción de los documentos físicos y el envío de la información en medios magnéticos de que trata el artículo 801 del E.T. En el artículo 8 de la referida resolución se reiteran las obligaciones establecidas en el artículo 801 del E.T. y a partir del capítulo II se detalla el proceso de recepción y recaudo. Sobre dicho proceso, la resolución precisa que

las entidades autorizadas para recaudar deben recibir los documentos que diga la DIAN, y el artículo 16 dispone que deben entregar la totalidad de los documentos, así como la información en medios magnéticos, en los plazos y lugares señalados por la Administración de acuerdo con las especificaciones que se indiquen para tal efecto. Mediante la Resolución No. 0478 de 2000, la DIAN precisó, entre otros aspectos, la obligación de suministrar en medios magnéticos la información recibida por las entidades autorizadas para recaudar [...] A efectos de que las obligaciones impuestas en las normas citadas se cumplan, los artículos 674 al 678 del Estatuto Tributario regulan el régimen sancionatorio de las entidades financieras autorizadas por la DIAN para recaudar. El artículo 675 del E.T., regula la sanción por inconsistencias o errores en el reporte de la información recibida [...] Como se ve, el artículo 675 del E.T. tipifica como infracción el hecho de consignar errores en la información que se remite a la DIAN, respecto de la contenida en los formularios o recibos de pago recibidos por las entidades recaudadoras.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 675 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 800 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 801 / RESOLUCION 0008 DE 2000 MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO - ARTICULO 8 / RESOLUCION 0008 DE 2000 MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO - ARTICULO 16 / RESOLUCION DIAN 0478 DE 2000 - ARTICULO 29 / RESOLUCION DIAN 0478 DE 2000 - ARTICULO 31

SANCION A ENTIDAD RECAUDADORA - Finalidad. La entrega de información con errores constituye un daño que se debe sancionar / FUNCION FISCALIZADORA DE LA DIAN - Se perjudica cuando las entidades recaudadoras no remiten la información en medios magnéticos o la reportan con errores o inconsistencias / ENTIDADES RECAUDADORAS - Responsabilidad / SANCION A ENTIDAD RECAUDADORA - No se evita si se subsana la falta antes de la imposición de la sanción ni tampoco si la DIAN no advierte los errores al recibir el medio magnético de prueba, pues hay norma que así lo prevea

[...] conforme lo ha dicho la Sala, las sanciones previstas para cuando las entidades recaudadoras incumplan tienen por objeto tutelar el interés público del Estado de obtener información oportuna y confiable, pues esta información se utilizará para cumplir los fines misionales propios del Estado en materia de política fiscal y seguridad económica. En consecuencia, las entidades autorizadas para recaudar asumen una mayor responsabilidad en el manejo de la información a su cargo, lo que supone que deban contar con una capacidad técnica, suficiente y especializada en la ejecución de las obligaciones voluntariamente aceptadas. En otras palabras, deben tener mayor cuidado del que normalmente pueda exigirse a otros sujetos pues, se reitera, al Estado le interesa que la información que estas entidades suministran sea oportuna y confiable. Por lo tanto, no basta que se cumpla la obligación de reportar la información en los medios magnéticos como lo exige el artículo 801 del E.T., es menester que la información requerida se entregue conforme con las especificaciones técnicas que haya fijado la Administración, y como contraprestación por el producto satisfactoriamente entregado, el Estado paga un precio. De allí que la Sala también haya precisado que la obligación de reportar información en medios magnéticos estipulada en el artículo 631 del E.T. se instituyó como una herramienta que le facilita a la DIAN la facultad de fiscalización. Que de esa manera se racionaliza su labor, pues permite orientar las investigaciones hacia aquellos contribuyentes cuya información reportó hallazgos que ameritan ser comprobados. De ahí que, cuando no se suministra la información en medios magnéticos o se suministra con errores que impiden su

convalidación, se perjudica la misión de la DIAN y ese perjuicio, que en principio es potencial, constituye un daño *per se* y una amenaza de daños mayores que amerita ser sancionado en las condiciones de razonabilidad y proporcionalidad que fijó la misma ley. La Sala estima que las anteriores consideraciones también se predicen de la obligación de reportar en medios magnéticos la información consignada en las declaraciones y recibos de pago instituida en el artículo 801 del E.T., pues en el evento de presentar inconsistencias o errores se obstruye, además de las labores de fiscalización, el control que la Administración debe ejercer sobre los recursos que administra y es precisamente en esa obstrucción en donde se concreta el daño o perjuicio requerido para imponer la sanción del artículo 675 *ibídem*. Por las razones expuestas, la Sala considera que sí se tipificó la infracción y, por ende, era pertinente que se impusiera la sanción. De otra parte, la Sala considera que la DIAN no vulneró la confianza legítima que habría generado en el Banco demandante por el hecho de no haber advertido, con ocasión del recibo del medio magnético de prueba, los errores en que esta entidad incurrió, pues no hay ninguna norma que diga que durante ese período la entidad recaudadora está eximida de sanciones, si llegare a incurrir en errores. Y el hecho de incurrir en un yerro o equívoco profesional no advertido por el beneficiario de la actividad profesional del banco, no le da confianza legítima al banco para continuar cometiendo el yerro por siempre. Al contrario, esa conducta podría ser indicadora de grave negligencia del que no corrige los yerros cometidos en cumplimiento de una actividad que se supone ejecuta con idoneidad. Por el contrario, como se precisó anteriormente, las entidades recaudadoras asumen la obligación de implementar los respectivos controles para garantizar la calidad del proceso de sistematización de la información, durante toda la vigencia del convenio y en cumplimiento de las leyes de la función de recaudo. Tampoco hay norma que permita entender subsanada la falta por el hecho de haber corregido los errores de manera previa a la imposición de la sanción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 631 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 675 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 801 / RESOLUCION DIAN 0478 DE 2000 - ARTICULO 2

NOTA DE RELATORIA: Sobre las sanciones a las entidades recaudadoras se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 16 de mayo de 2013, Radicación 25000-23-27-000-2010-00018-01(19194), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sobre los criterios de razonabilidad y proporcionalidad para la imposición de sanciones la de 3 de junio de 2010, Radicación 68001-23-15-000-2000-00372-01(17121), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., veintinueve (29) de mayo de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00231-01(18761)

Actor: BANCO BBVA COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el Banco BBVA Colombia S.A. contra la sentencia del 30 de noviembre de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió:

PRIMERO: ANÚLANSE parcialmente la Resolución No. 06442 de de (sic) 18 de julio de 2008 y la Resolución No. 6741 del 25 de junio de 2009 por medio de las cuales se impone al banco BBVA COLOMBIA S.A. la sanción por inconsistencia en la información remitida y por extemporaneidad, en el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** el monto total de la sanción para la sociedad BBVA COLOMBIA S.A. en la suma de CIENTO OCHENTA Y DOS MILLONES CIENTO OCHENTA MIL PESOS (\$182.180.000).

(...).

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 31 de octubre de 2007, la DIAN formuló el Pliego de Cargos No. 00008 contra el Banco BBVA Colombia S.A.¹ con el fin de imponerle las sanciones previstas en los artículos 675 y 676 del E. T. por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de su calidad de entidad autorizada para recaudar impuestos durante el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2006.
- El 18 de julio de 2008, mediante la Resolución No. 06442, la DIAN le impuso al Banco BBVA las sanciones previstas en los artículos 675 y 676 del E.T. de acuerdo con lo señalado en el pliego de cargos.
- El 25 de junio de 2009, la DIAN expidió la Resolución No. 006741, mediante la cual resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución No. 06442 del 18 de julio de 2008, en el sentido de modificar el monto de las sanciones impuestas.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

¹ En adelante Banco BBVA.

El Banco BBVA, a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

PRIMERO: Que se declare la nulidad del acto administrativo integrado por las siguientes resoluciones:

i) La Resolución Sanción No, 6442 de 18 de julio de 2008, expedida por la Subdirectora de Recaudación de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en adelante UAE-DIAN, antecedida por el Pliego de Cargos No. 00008 de 31 de octubre de 2007, de la Subdirección de Recaudación de esa Entidad, mediante la cual se decidió imponer como sanción a mi representada, "la suma de doscientos noventa y siete millones cuatrocientos veinte mil pesos (\$297.420.000) por el artículo 675 y de cuatro millones setecientos noventa mil cuatrocientos dieciocho pesos (\$4.790.418.) por el artículo 676 del Estatuto Tributario, para un total por concepto de sanciones de trescientos dos millones de pesos doscientos diez mil cuatrocientos dieciocho pesos (\$302.210.418.), durante el periodo comprendido del 1º de enero al 31 de diciembre de 2006"

ii) La Resolución No. 6741 de 25 de junio de 2009, expedida por la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, UAE-DIAN, notificada personalmente el 9 de julio de 2009, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesta por mi representada el 11 de agosto de 2008 y si bien modificó la Resolución Sanción mantuvo sanciones por un total de \$297.864.060, discriminado así; (sic) \$297.846.060, discriminado así; \$297.280.000 por el artículo 675 del Estatuto Tributario y \$466.060 por el artículo 676 ibídem.

TERCERA: Que, en consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se declare que el BANCO BBVA COLOMBIA S.A. no está obligado a pagar la suma que la DIAN pretende cobrarle con ocasión de los actos materia de esta demanda.

2.1.1. Normas violadas:

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 6 y 209.
- Código Contencioso Administrativo: artículo 2.
- Estatuto Tributario: artículos 675, 676, 742 y 683.
- Resolución 008 del 2 de enero de 2002 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público: artículo 19.

2.1.2. Concepto de la violación:

a. Sanción por error técnico. Código de grandes contribuyentes.

El demandante precisó que la DIAN fundamentó la sanción impuesta en el presunto daño que se le habría causado a los contribuyentes y al

Estado por el hecho de que el banco haya remitido la información en medios magnéticos con errores.

Dijo que, según la DIAN, las inconsistencias en la información generan cargas costosas porque esta entidad pública se ve abocada a incluir a los contribuyentes o declarantes que cumplieron oportunamente sus deberes tributarios, en los programas de seguimiento y control de las áreas de determinación, discusión y cobro, precisamente, a causa de los errores cometidos por las entidades financieras.

Sostuvo que las anteriores razones no eran predicables al caso concreto. Dijo que la DIAN quiere imputarle un presunto error en que habría incurrido el banco en 4.303 documentos que contienen información de grandes contribuyentes. Que el presunto error consistió en haber citado mal el código que identifica a los grandes contribuyentes, pues en vez de haber citado el código 11 se citó el código 03. Preciso que el código 03 también correspondió a los grandes contribuyentes, pero que rigió hasta el año 2005, conforme lo había establecido la misma DIAN.

Explicó que, habida cuenta de que la DIAN modificó las especificaciones técnicas exigidas por ella, para el año 2006, para suministrar la información, el Banco envió el medio magnético de prueba, que fue aceptado por la Administración sin advertir del error presuntamente cometido. Que, en consecuencia, el Banco continuó presentando la información, confiado en que la DIAN había aprobado el medio magnético de prueba.

Que la información fue recibida periódicamente por la Administración y que solo el 22 de septiembre del año 2006 le advirtió que se estaban presentando deficiencias en cuanto al código de los grandes contribuyentes.

No obstante lo anterior, la demandante alegó que sí cumplió la obligación de identificar a los grandes contribuyentes, porque suministró la información necesaria para tales propósitos, puesto que los bancos están obligados a emitir reportes diarios de las declaraciones que se recaudan en las cajas, y que en ejercicio de la actividad de recaudo cruza la información del contribuyente que figura

en el documento físico con la base de datos que la DIAN proporciona para su correcta identificación.

Que, además, en cumplimiento de la Resolución No. 0478 de 2000, y en atención a la obligación de discriminar la información según la modalidad de contribuyentes, los medios magnéticos que contienen los registros correspondientes a los grandes contribuyentes se presentan directamente a la Administración de los Grandes Contribuyentes en cintas separadas plenamente identificables por su contenido y por el formulario de control adjunto.

Que, en consecuencia, dichas cintas contienen, únicamente, información de los documentos presentados por los grandes contribuyentes. Que esto demuestra que, para efectos prácticos, resulta irrelevante que a los grandes contribuyentes se les identificara con el código 03 o con el código 11.

Agregó que, en el año 2005, la Administración impuso a las entidades autorizadas para recaudar la obligación de cambiar el código 03 por el código 11, de manera que, verificada la información reportada, debía concluirse que todo código 11 correspondía al código 03, habida cuenta de que el primero había desaparecido.

Manifestó que pretender sancionar al demandante sin considerar el resto de la información que le permitía a la propia DIAN establecer si el sujeto a quien se le había efectuado el recaudo era un gran contribuyente, se aparta de los postulados de los artículos 683 del E.T., 2, 29 y 209 de la Constitución Política y 2 del C.C.A.

Que no fue justo imponer la sanción máxima, pues el demandante había entregado toda la información de los grandes contribuyentes con el pretexto de que se le causó un perjuicio al Estado, derivado de la presunta falta de identificación de los grandes contribuyentes, cuando lo cierto es que la Administración siempre tuvo en su poder la identificación completa de los grandes contribuyentes asociada a la información que el banco suministró.

Dijo que la DIAN no empleó el criterio de justicia que le impone el artículo 683 del E.T. ni se sujetó a los lineamientos de razonabilidad tendientes a disminuir los defectos en la calidad de los documentos, como lo ordena la Resolución 008 del 5 de enero de 2002, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Que la Administración también transgredió el artículo 742 del E.T. porque pretendió imponer una sanción que no se fundó en hechos que aparecieran probados en el expediente.

Aseguró que en la resolución sancionatoria, la DIAN aceptó como correctos 11 documentos que también presentaban el error en la identificación del contribuyente, y que esos documentos no se diferenciaban de los otros respecto de los que impuso la sanción. Que, por tanto, lo procedente era aceptar como correctos todos aquellos documentos que presentaran inconsistencias similares.

b. Violación del artículo 675 del Estatuto Tributario. Gradualidad y proporcionalidad de la sanción con base en el término “hasta”.

Dijo que según lo establecido en el artículo 675 del E.T., una vez establecido el porcentaje de los documentos con errores, la Administración debió realizar un proceso de graduación y depuración, pues la base constituye un tope máximo y no un monto fijo. Que como la administración no aplicó el proceso de graduación, violó directamente el artículo 675 E.T.

Precisó que la gradualidad que comporta el término *hasta* correlaciona la cantidad de documentos errados frente al total presentado en el periodo objeto de la sanción, con el fin de establecer una justa proporción.

Sostuvo que la Administración, al no aplicar un criterio de gradualidad en la sanción, desconoció, además de los principios de justicia y equidad previstos en el artículo 230 de la Constitución Política, los precedentes judiciales tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado que han decidido sobre el particular. De manera

puntual, dijo que la DIAN desconoció la sentencia C-116 de 1998 de la Corte Constitucional, y las sentencias del 12 de septiembre de 2002 y 7 de febrero del 2008, dictadas por el Consejo de Estado en los expedientes 12615 y 16164, respectivamente.

Agregó que el proceder de la DIAN resultaba violatorio de los artículos 2 de la Constitución Política y 2 del C.C.A., porque no aceptó que la gradualidad y la proporcionalidad de la sanción fueran un derecho reconocido por el artículo 675 del E.T.

Por último, dijo que la Administración desconoció lo establecido por la misma entidad en la Circular 0175 del 29 de octubre de 2002, en lo que corresponde a los lineamientos que sus funcionarios deben tener en cuenta para imponer las sanciones.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:

a. Sobre la sanción por error técnico. Código de grandes contribuyentes.

La DIAN explicó que al comienzo de cada año entrega a las entidades autorizadas para el recaudo las especificaciones técnicas con el fin de que actualicen las bases de datos. Que las entidades recaudadoras deben actualizar las bases de datos de manera diligente en aras de evitar inconvenientes a los contribuyentes, desgaste para la Administración, deterioro en la imagen corporativa de la DIAN, y las consecuentes sanciones, así como la disminución en los días de compensación a que tendrían derecho los bancos recaudadores.

Sostuvo que la Administración tiene en su poder la identificación de los grandes contribuyentes, pero que ese hecho no releva a las entidades de recaudo el cumplimiento de la obligación de aportar la información en el tiempo establecido y en forma correcta, lo que incluye identificar a los contribuyentes con el código correspondiente. Que lo contrario implicará incumplir las obligaciones derivadas del artículo 675 del E.T.

Que la mínima obligación del recaudador es la de identificar la clase de contribuyente y no pretender delegar en la Administración la tarea de confrontar cada documento con la identificación que posee de cada uno de los contribuyentes, pues, además de ser una labor dispendiosa, es eso lo que le corresponde a la entidad recaudadora. Que, precisamente, por ejecutar esa actividad, el Estado le reconoce una contraprestación, que consiste en mantener los recursos recaudados por cierto tiempo en el respectivo banco.

Señaló que no hay dudas sobre las obligaciones que tienen las entidades autorizadas de recaudo en relación con la captura de la información, pues el artículo 18 de la Resolución 0478, modificado por el artículo 2º de la Resolución 021184 del 18 de marzo de 2004, es claro en cuanto a la obligación que tienen de verificar la información al momento en que los cajeros de la entidad reciben las declaraciones y recibos oficiales de pago.

Advirtió que la comisión del error en el código que identifica la clase de contribuyente no es subsanable por el hecho de que la DIAN disponga de la información necesaria para poder identificarlo con posterioridad.

Agregó que al demandante se le entregaron las especificaciones técnicas aplicables para el año 2006 para que las actualizara en su oportunidad y que entre tales especificaciones estaba la nueva codificación de los grandes contribuyentes.

b. Sobre la supuesta violación del artículo 675 del Estatuto Tributario.

Dijo que la sentencia del Consejo de Estado del 12 de septiembre de 2002, que mencionó el demandante en la demanda, alude a la actividad recaudadora de los bancos y demás entidades financieras pero ejecutada y sustentada en nomas del Distrito Capital de Bogotá. Que, por lo tanto, la sentencia no le es aplicable a la DIAN.

Manifestó que la sanción por la comisión de errores en la información reportada en medios magnéticos se gradúa conforme lo dispone el

artículo 675 del E.T., esto es, cuando los errores superen el 1 % del total de documentos recibidos por día de recaudo. Que, en esa medida, un alto porcentaje de documentos que presentan inconsistencias no son sancionados.

Advirtió que en la Resolución 6442 de 18 de julio de 2008 (acto acusado) se advierte que la Administración atendió a la gradualidad establecida en el artículo 675 del E.T. Que así, en el folio 97 se relacionan los documentos que no fueron tenidos en cuenta para imponer la sanción, los que sí fueron tenidos en cuenta y el porcentaje de graduación conforme con el porcentaje de errores cometidos.

2.3. LA SENTENCIA APELADA.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, reliquidó la sanción, que fijó en \$182.180.000.

La decisión del Tribunal se fundó en las siguientes razones:

a. Errores o inconsistencias en la información.

Dijo que según lo establecido en los artículos 674 al 678 del E.T., las sanciones que la Administración puede imponer a las entidades autorizadas para recaudar pueden provenir de tres situaciones: *i)* los errores de verificación *ii)* inconsistencias en la información remitida y *iii)* la entrega extemporánea de documentos.

Que, paralelamente a estos tres supuestos de hecho previstos en el Estatuto Tributario, existen normas especiales que regulan la actuación de las entidades financieras autorizadas para recaudar.

Explicó que según lo establecido en el artículo 10 de la Resolución 0008 de 2000, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, las entidades autorizadas para recaudar tienen la obligación de cumplir las especificaciones técnicas y de seguridad que sobre la materia determine la ley, los reglamentos y las resoluciones de la DIAN.

Que, en ese sentido, las entidades recaudadoras, al momento de recibir las declaraciones y recibos de pago, deben realizar las verificaciones exigidas, asegurarse de que exista correspondencia entre los documentos entregados por los contribuyentes y la información grabada en los medios magnéticos y constatar que la información entregada a la DIAN cumpla con las exigencias del artículo 801 del E.T.

Sostuvo que, por su parte, la Resolución 0478 de 2000, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, regula el proceso de recepción de las declaraciones y el recaudo de los impuestos, anticipos, retenciones, intereses, sanciones y demás tributos administrados por la DIAN y que también regula la verificación de la información recaudada.

Con fundamento en lo anterior, sostuvo que las obligaciones de las entidades autorizadas para recaudar se encuentran objetivamente determinadas en la ley y que apuntan a que se reporte con absoluta fidelidad la información presentada por los contribuyentes.

Señaló que en el presente caso no se discutía la existencia de errores o inconsistencias en la información reportada a la DIAN, puesto que el demandante aceptó que utilizó el código 11 en lugar del código 03 en el renglón correspondiente a la identificación de los grandes contribuyentes y que así fue presentada la información a la Administración, pero que, no obstante los errores cometidos, cuestionó la procedencia de la sanción impuesta, y pretendió justificar el error sin éxito ante la DIAN.

Precisó que para sustentar la improcedencia de la sanción, el Banco señaló que la inconsistencia en la identificación de los grandes contribuyentes obedeció a una confianza legítima creada por la DIAN al aprobar las cintas de prueba con las especificaciones técnicas establecidas para el año 2006. Que, sin embargo, el demandante no probó que la Administración hubiera avalado dichas cintas de prueba.

Dijo que el Banco también alegó que la DIAN no aplicó los criterios de razonabilidad y proporcionalidad porque al momento de imponer la sanción se habían subsanado los errores cometidos. Para descartar este argumento, precisó que los artículos 674, 675 y 676 no prevén una oportunidad para que la entidades

autorizadas para recaudar corrijan la información con inconsistencias, y que tampoco establece que la corrección constituya un atenuante o excluyente de la sanción.

Por último, el Tribunal dijo que el demandante alegó que la aplicación de las sanciones estaba supeditada a la demostración de un daño o perjuicio al ente fiscal y a la comprobación de que el error fue de tal entidad que impidió el cumplimiento de la finalidad de las normas que regulan la materia, según lo señalado por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998.

Frente a este argumento, el Tribunal consideró que los criterios fijados por la Corte Constitucional no eran aplicables al caso particular porque estaban referidos a la sanción señala en el artículo 651 del E.T., que difiere de la prevista en el artículo 675 ibídem, prevista para las entidades autorizadas para recaudar.

Precisó que según lo establecido en el artículo 800 del E.T., el Gobierno Nacional puede recaudar impuestos, retenciones, anticipos, sanciones e intereses a través de los bancos y demás entidades financieras. Que por esto, las entidades autorizadas para recaudar son particulares que cumplen funciones públicas y que el marco general de sus obligaciones está previsto en el artículo 801 del E.T., la Resolución 008 de 2002 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Resolución 0478 del 2000 de la DIAN.

Que las inconsistencias en la información presentada por el demandante emergen del yerro en el cumplimiento de una obligación formal impuesta por la ley y que dicha obligación no podía desatenderse por el hecho de que la Administración disponga de la información de los grandes contribuyentes que le permite cumplir con la finalidad del artículo 675 del E.T.

Sobre este particular, concluyó que cambiar los dígitos indicativos de la clase de contribuyente constituye una inconsistencia que afecta el contenido de la información reportada por la entidad autorizada para recaudar.

Por último, dijo que el hecho de que la Administración hubiera aceptado como correctos 11 documentos, que adolecían del mismo defecto que presentaban aquellos sobre los que se impuso la sanción sin una justificación legal, no

implicaba una falsa motivación de los actos acusados ni podía generar derechos a favor del demandante.

b. Sanción por error en la calidad de la información.

El Tribunal precisó que el artículo 675 del E.T. establece que constituye un hecho sancionable el que no coincida la información remitida en medios magnéticos con la que contienen los formularios y recibos de pago, siempre y cuando el número de documentos supere el 1 % del total correspondiente al mismo día.

Sostuvo que el artículo 675 del E.T. establece que la sanción se impone «*hasta*» determinado tope. Que el vocablo «*hasta*» indica un margen de flexibilidad para graduar la sanción. Que no obstante, la DIAN no tiene libre albedrío para imponer el tope máximo sino que, por el contrario, la liquidación de la sanción debe hacerse en forma justa, equitativa y proporcional según el número de documentos errados.

Que la norma no prevé la forma de aplicar los topes máximos para establecer la sanción, pero que en la sentencia del 12 de septiembre de 2002, dictada en el expediente 12615, el Consejo de Estado estableció el método para determinar la sanción con sujeción a un criterio de proporcionalidad.

Con fundamento en el método establecido en la sentencia del Consejo de Estado referida, el Tribunal cuantificó la sanción prevista en el artículo 675 del E.T. en \$182.180.000.

2.4. RECURSO DE APELACIÓN

El demandante interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal en lo que le fue desfavorable.

Insistió en que en el presente caso no procedía la sanción, porque no se le causó un daño al Estado, habida cuenta de que la información fue recibida por la Administración como perteneciente a los grandes contribuyentes.

Que contrario a lo que sostuvo el Tribunal, los criterios fijados por la Corte Constitucional en la Sentencia C-160 de 1998 no pueden predicarse únicamente del artículo 651 del E.T. y que también rigen para las sanciones que puedan

imponerse en el marco de las infracciones tributarias como las señaladas en los artículos 675 y 676 ibídem, puesto que la fuente de dichos criterios son los postulados de justicia y equidad consagrados en la Constitución Política.

Sostuvo que la propia DIAN ha instruido a sus funcionarios en el rigor de los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción frente al daño, de manera específica en la Circular 0175 de 2002.

Que, en el caso concreto, era necesario analizar si procedía o no la sanción por el solo hecho de haber identificado a los grandes contribuyentes con el código 11 y no con el código 03, para lo cual debía preguntarse, cuál fue el daño causado a la Administración, cuando la finalidad de identificar a esta clase de contribuyentes, que era el seguimiento y control correspondiente, se cumplía si se tenía en cuenta que con la información que allegó el Banco BBVA se podían lograr los mismos fines.

Advirtió que según lo establecido en el artículo 19 de la Resolución 005 de 2002, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para efectos de la aplicación de las sanciones determinadas en el Estatuto Tributario para las entidades autorizadas para recaudar, la DIAN debe realizar el cálculo siguiendo los lineamientos de razonabilidad que tiendan a disminuir los efectos de la extemporaneidad y los defectos en la calidad de los documentos.

Que lo anterior contradice lo que sostuvo el Tribunal en el sentido de que las normas no permiten aplicar un criterio de razonabilidad que puedan conducir, inclusive, a que no se aplique la sanción por no haberse generado daño alguno.

De otra parte, sostuvo que el magnético de prueba presentado por el demandante con el cambio de las especificaciones técnicas exigidas por la DIAN para el año 2006 fue aceptado por la Administración, de manera que el Banco continuó presentando la información a partir de esa aprobación sobreentendida.

Que la información fue recibida periódicamente por la Administración y que solo el 22 de septiembre le advirtió que se presentaban deficiencias en cuanto al código de identificación de los grandes contribuyentes.

Advirtió que lo anterior permitía concluir que aunque no existe una certificación expresa de aprobación de los medios magnéticos de prueba, lo cierto era que el hecho de que la Administración solo se hubiera pronunciado sobre el error en discusión hasta el 22 de septiembre, sí determinó la conducta del demandante, que continuó enviando la información basado en la aprobación tácita de la DIAN.

Que estas circunstancias dejaban claro que el Banco actuó basado en la buena fe y en la confianza legítima de que la información recibida por la Administración, a partir de los medios magnéticos de prueba, se ajustaba a los requerimientos exigidos.

Anotó que una vez advertido del error, procedió a corregirlo. Que en ese sentido resultaba válido concluir que cuando se impuso la sanción ya se habían subsanado los errores que le eran imputables.

Por último, dijo que en la medida en que la Administración no justificó las razones por las cuales aceptó como correctos 11 documentos que presentaban el error que se sanciona, lo procedente era aceptar que todos aquellos que presentaran inconsistencias similares recibieran el mismo tratamiento.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante insistió en que se revisara que el daño es un presupuesto necesario para imponer las sanciones en materia tributaria y que la conducta del Banco estuvo determinada por la buena fe y la confianza legítima generada por la DIAN.

La DIAN dijo que, de aceptarse el criterio del demandante, según el cual para la imposición de la sanción se requiere de la demostración del daño causado, el administrado estaría legitimado para incumplir sus obligaciones ya que mientras no se demuestre un nexo causal entre la omisión y un presunto daño, no existe ninguna posibilidad de que se reproche su actuación.

Advirtió que los criterios de razonabilidad y proporcionalidad se predicen de la sanción, lo que implica la existencia de una conducta sancionable, y que en nada inciden en determinar la existencia de la misma.

En relación con la buena fe y la confianza legítima generada por la DIAN que, a juicio del demandante determinó su conducta, dijo que las obligaciones asumidas por el Banco BBVA no dependen de que la Administración se pronuncie sobre las pruebas técnicas sino de la observancia de las obligaciones que asumió al suscribir los compromisos derivados de su función de entidad recaudadora.

Precisó que una vez presentada la información con inconsistencias es procedente la sanción sin que su corrección constituya una excusa o mitigue la ocurrencia de la infracción.

Por último, dijo que el hecho de que la Administración haya aceptado como correctamente presentados 11 documentos sin ninguna justificación no genera un derecho a favor del demandante y que, en consecuencia, se extienda esta situación a todos los documentos que presentaban inconsistencias.

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandante, la Sala decide sobre la nulidad de *i*) la Resolución No. 06442 del 18 de julio de 2008, mediante la cual la Subdirección de Recaudación y Cobranzas de la U.A.E. DIAN, le impuso al Banco BBVA Colombia S.A. las sanciones previstas en los artículos 675 y 676 del E.T. y *ii*) la Resolución No. 006741 del 25 de junio de 2009, mediante la cual se resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución No. 06442 del 18 de julio de 2008.

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados puesto que decidió reliquidar la sanción con fundamento en el hecho de que si bien la demandante incurrió en inconsistencias o errores cuando presentó la documentación a la DIAN, consideró que la sanción no fue tasada proporcional y razonablemente.

El demandante apeló con fundamento en que *i*) pese al error que cometió, la infracción no se tipificó porque no se le causó un daño al Estado. A su juicio, el daño constituye un presupuesto necesario para

que se imponga la sanción; *ii*) que actuó de buena fe y amparado en la confianza legítima que habría fundado la Administración porque no le dijo nada cuando se le entregó el medio magnético de prueba; *iii*) que al momento de ser sancionado, ya había corregido las inconsistencias y que, por tanto, se saneó la irregularidad y *iv*) que los documentos en que se cometió la inexactitud, y que se tuvieron en cuenta para imponer la sanción, debieron recibir el mismo tratamiento que tuvieron aquellos documentos que se presentaron en iguales condiciones, pero que no fueron objeto de sanción.

Para decidir se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. El 1º de febrero de 2002, el Banco BBVA y la DIAN suscribieron un Convenio de Compromiso², por medio del cual el Banco se comprometió con la DIAN, a ejecutar, entre otras actividades, las siguientes:
 - Cumplir estrictamente lo preceptuado en la Resolución Ministerial 0008 de enero 5 de 2000³ y la Resolución 0478 de enero 26 de 2000⁴, expedida por la DIAN.
 - Elaborar el Software de captura y procesamiento de información conforme a las especificaciones técnicas que para el efecto suministre la DIAN, e implementar los respectivos controles para garantizar la calidad del proceso.
 - Incrementar constantemente la calidad de la información y del proceso de recepción y recaudo en general, adecuando la estructura tecnológica y operativa acorde con los planes y desarrollos de la DIAN.
 - Implementar un aplicativo en cada oficina que verifique de manera sistematizada la información correspondiente a datos generales y sumatoria de la sección pagos de todos los formularios administrados por la DIAN; con el fin de garantizar los más altos niveles de calidad en la grabación y entrega de la información tanto física como magnética a la DIAN.

El Convenio de Compromiso dispone expresamente que en el evento de presentarse incumplimiento de las normas que reglamentan el proceso de

² Folios 167 y 168 del C.P.

³ Por la cual se dictan disposiciones para el proceso de recepción de las declaraciones y el recaudo de los impuestos, anticipos, sanciones, intereses y demás tributos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de los establecimientos bancarios y corporaciones de ahorro y vivienda.

⁴ Idem

recepción y recaudo, el banco se someterá a las sanciones establecidas en los artículos 636, 674, 675 y 676 del E.T.

2. En el año 2006, la DIAN modificó las especificaciones técnicas que debían cumplir las entidades bancarias para efectos de reportar la información. Así modificó el código 03, que identificaba a los grandes contribuyentes, por el código 11.
3. El Banco presentó la información en medios físicos y magnéticos correspondiente al período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2006. En total presentó 758.198 documentos. De ese total, 4.303 documentos fueron glosados por la DIAN por haber incurrido en error en el código de identificación de los grandes contribuyentes.
4. El 22 de septiembre de 2006, la DIAN detectó el error que cometió la demandante, cuando tal autoridad «*calificó los días de reciprocidad de los meses de enero a marzo del año 2006*», según consta en la Resolución 6741 de 2009.
5. El 31 de octubre de 2007, la DIAN formuló el Pliego de Cargos No. 00008 contra el Banco BBVA con el fin de imponerle las sanciones previstas en los artículos 675 y 676 del E. T. por el incumplimiento de las obligaciones asumidas en calidad de entidad recaudadora durante el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2006⁵, como se detalla a continuación:

Artículo 675	Errores derivados de la grabación del medio magnético		14.195 documentos
Artículo 676	Extemporaneidad en la presentación de la información	a) Documentos magnéticos	43.493 documentos
		b) Documentos físicos	382 documentos

6. El 18 de julio de 2008, mediante la Resolución No. 06442, la DIAN le impuso al Banco BBVA las sanciones de los artículos 675 y 676 del E.T., por las conductas señaladas en el pliego de cargos en una cuantía de \$302.210.408 que se discrimina así⁶.

⁵ Folios 18 al 286 del C.A.A. 1/16.

⁶ Folios 47 al 151 del C.P.

Artículo 675		9.177 documentos	\$297.420.000
Artículo 676	a) Información magnética	15.445 documentos con 28.786 días de extemporaneidad	\$4.790.418
	b) Información física	348 documentos con 4.484 días de extemporaneidad	
TOTAL			\$302.210.418

7. El 25 de junio de 2009, mediante la Resolución No. 006741, la DIAN resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución No. 06442 del 18 de julio de 2008 en el sentido de reducir la sanción impuesta a \$297.846.000, valor que se descompone así⁷:

Artículo 675		9.175 documentos	\$297.380.000
Artículo 676	a) Información magnética	6.264 documentos con 17.177 días de extemporaneidad	\$465.650
	b) Información física	348 documentos con 4.484 días de extemporaneidad	
TOTAL			\$297.846.060

Conforme con los hechos narrados, la Sala considera que se debe confirmar la sentencia apelada, por las siguientes razones:

El artículo 800 del E.T.⁸ dispone que el Gobierno Nacional puede recaudar los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por la DIAN, a través de los bancos y demás entidades financieras.

Por su parte, el artículo 801 del E.T.⁹ faculta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para señalar los bancos y demás entidades, que

⁷ Folios 152 al 166 del C.P.

⁸ **Artículo 800. Lugar de pago.** El pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse en los lugares que para tal efecto señale el Gobierno Nacional.

El Gobierno Nacional podrá recaudar total o parcialmente los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, a través de bancos y demás entidades financieras.

⁹ **Artículo 801. Autorización para recaudar impuestos.** En desarrollo de lo dispuesto en el artículo anterior, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, señalará los bancos y demás entidades especializadas, que cumpliendo con los requisitos exigidos, están autorizados para recaudar y cobrar impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses, y para recibir declaraciones tributarias.

Las entidades que obtengan autorización, deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

- Recibir en todas sus oficinas, agencias o sucursales, con excepción de las que señale la Dirección General de Impuestos Nacionales, las declaraciones tributarias y pagos de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes que lo soliciten, sean o no clientes de la entidad autorizada.
- Guardar y conservar los documentos e informaciones relacionados con las declaraciones y pagos, de tal manera que se garantice la reserva de los mismos.
- Consignar los valores recaudados, en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- Entregar en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito público, las declaraciones y recibos de pago que hayan recibido.

cumpliendo con los requisitos exigidos, están autorizadas para recaudar y cobrar impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y para recibir declaraciones tributarias.

Adicionalmente, el artículo 801 establece las obligaciones que deben cumplir las entidades autorizadas para recaudar, entre las que se encuentra la de 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.

Mediante la Resolución No. 0008 de 2000, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público estableció el proceso de recepción de los documentos físicos y el envío de la información en medios magnéticos de que trata el artículo 801 del E.T.

En el artículo 8¹⁰ de la referida resolución se reiteran las obligaciones establecidas en el artículo 801 del E.T. y a partir del capítulo II se detalla el proceso de recepción y recaudo.

e. Diligenciar la planilla de control de recepción y recaudo de las declaraciones y recibos de pago.

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, identificando aquellos documentos que presenten errores aritméticos, previa validación de los mismos. (Se resalta).

g. Garantizar que la identificación que figure en las declaraciones y recibos de pago recibidos, coincida con la del documento de identificación del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

h. Numerar consecutivamente los documentos de declaración y pago recibidos, así como las planillas de control, de conformidad con las series establecidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, informando los números anulados o repetidos

¹⁰ **ARTÍCULO 8o. OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES AUTORIZADAS PARA RECAUDAR.** Las Entidades Autorizadas para Recaudar cumplirán las obligaciones contempladas en el artículo 801 del Estatuto Tributario, las que con relación al objeto de la presente resolución establezcan las normas pertinentes, así como las que se señalan a continuación:

Las Entidades Autorizadas para Recaudar deberán recepcionar las declaraciones y recaudar, en moneda legal colombiana, los tributos de todos los contribuyentes que lo soliciten, sean o no sus clientes. Igualmente deberán recepcionar las declaraciones, independientemente del valor a pagar o si su presentación se realiza con o sin pago, labor que deben desarrollar en todas sus oficinas, agencias o sucursales, ubicadas en el territorio nacional, con las excepciones previstas en la Resolución reglamentaria de este proceso que

para este efecto emita la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y en los convenios que posteriormente señale la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Las Entidades Autorizadas para Recaudar deberán suministrar centralizadamente en Santa Fe de Bogotá o en la ciudad que designe la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y en forma sistematizada, la información de todas las declaraciones y recibos de pago, recibidos en un mismo día de acuerdo a los plazos establecidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Las Entidades Autorizadas para Recaudar, no podrán cobrar a los contribuyentes o usuarios; comisiones, gastos de papelería o administración y, en general, suma alguna por concepto de la recepción y/o recaudo de las declaraciones tributarias, aduaneras o cambiarias. Así mismo, las Entidades Autorizadas para Recaudar no podrán pagar comisiones a los contribuyentes como medio para atraer clientes.

Las Entidades Autorizadas para Recaudar en la recepción de los documentos y en el recaudo de los tributos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a los cuales se refiere esta resolución, no están obligadas a garantizar que los formularios de las declaraciones y los recibos de pago estén correctamente diligenciados por el contribuyente, usuario, importador, declarante o responsable del pago, ni que las sumas pagadas correspondan al monto total o exacto de

Sobre dicho proceso, la resolución precisa que las entidades autorizadas para recaudar deben recibir los documentos que diga la DIAN, y el artículo 16¹¹ dispone que deben entregar la totalidad de los documentos, así como la información en medios magnéticos, en los plazos y lugares señalados por la Administración de acuerdo con las especificaciones que se indiquen para tal efecto.

Mediante la Resolución No. 0478 de 2000, la DIAN precisó, entre otros aspectos, la obligación de suministrar en medios magnéticos la información recibida por las entidades autorizadas para recaudar en los siguientes términos:

ARTICULO 29. OBLIGACIÓN DE SUMINISTRAR LA INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS Y CUANDO SE ENTIENDE RECIBIDA. Las Entidades Autorizadas para Recaudar deberán suministrar centralizadamente en Santafé de Bogotá o en la ciudad que se designe, y en forma sistematizada, la información de todas las declaraciones y recibos de pago, recibidos en un mismo día, de acuerdo con el vencimiento a que hace referencia el Artículo 32 de la presente Resolución, atendiendo el orden cronológico de recepción. Para tal efecto, utilizarán los medios magnéticos o mecanismos de transmisión de información con las especificaciones técnicas que determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Subdirección de Recaudación.

Parágrafo. Se dará por recibida la información en medio magnético, una vez que haya sido leída y aceptada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Subdirección de Recaudación.

Además señala:

ARTICULO 31. ESPECIFICACIONES TÉCNICAS DE LOS FORMULARIOS Y RECIBOS OFICIALES DE PAGO. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de la Subdirección de Recaudación y la Oficina de Servicios de Información, suministrará a cada Entidad Autorizada para Recaudar el software o las especificaciones técnicas de los formularios y recibos de pago.

A efectos de que las obligaciones impuestas en las normas citadas se cumplan, los artículos 674 al 678 del Estatuto Tributario regulan el régimen sancionatorio de las entidades financieras autorizadas por la DIAN para recaudar.

sus obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, se limitarán a las verificaciones de información mínima que exija la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En 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 las especificaciones técnicas definidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

¹¹ **ARTÍCULO 16. PROCESAMIENTO Y ENVÍO DE LA INFORMACIÓN DE LAS DECLARACIONES Y RECIBOS DE PAGO.** Las Entidades Autorizadas para Recaudar deberán entregar a las Administraciones de Impuestos y Aduanas Nacionales la totalidad de la información entre otros, documentos tributarios y aduaneros; así como información en medios magnéticos, en los plazos y lugares señalados de acuerdo a especificaciones que determine para tal efecto la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El artículo 675 del E.T.¹², regula la sanción por inconsistencias o errores en el reporte de la información recibida, en los siguientes términos:

ARTICULO 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:

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 ve, el artículo 675 del E.T. tipifica como infracción el hecho de consignar errores en la información que se remite a la DIAN, respecto de la contenida en los formularios o recibos de pago recibidos por las entidades recaudadoras.

En el caso concreto no está en discusión el hecho de que la demandante, efectivamente, incurrió en el error. Sin embargo, alegó que, pese al error que cometió, la sanción no se tipifica cuando la acción tipificadora de infracción no causa daño, y cita en su favor la sentencia C-160 de 1999.

La Sala parte de precisar que, en esa sentencia, la Corte Constitucional declaró exequibles ciertas expresiones del artículo 651 del Estatuto Tributario, norma que regula la sanción por no enviar información por parte de las personas obligadas a suministrar información tributaria o pruebas, esto es, contribuyentes, no contribuyentes, declarantes o no declarantes, responsables, agentes retenedores, etc.

De manera que, en el contexto de esa disposición, la Corte Constitucional precisó, entre otras conclusiones, que los principios del derecho penal se aplican en materia administrativa pero con ciertos matices. Por eso, dijo que (...) «*los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, **aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del***

¹² Valores correspondientes al año 2006 según el Decreto 4517 de 2005.

administrado. *Por tanto, estos principios deben ser analizados en cada caso, a efectos de darles el alcance correspondiente.»*

Es decir que caso por caso, la administración y los jueces están llamados a aplicar el artículo 651 del E.T., de tal modo que se garantice el debido proceso, la presunción de inocencia en armonía con los intereses generales del Estado.

La Corte también estimó que el deber de información que impone la norma demandada no constituye una carga desproporcionada y que se justifica en el deber que también tiene el Estado de contrarrestar las prácticas evasivas y elusivas de impuestos.

De ahí que la Corte haya concluido que *«el cumplimiento de la obligación de suministrar sin errores la información solicitada, exige, por parte de quien está obligado a suministrarla, la mayor diligencia y cuidado. Una información errónea, puede afectar el desarrollo de la función que debe realizar la Dirección de impuestos, impidiéndole actuar en la forma eficiente, pronta y eficaz, que exige el artículo 209 de la Constitución.»*

Ahora bien, para la Corte “no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en la norma acusada”. Para la Corte, “la administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero. *Así, los errores que, a pesar de haberse consignado en la información suministrada, no perjudiquen los intereses de la administración o de los terceros, no pueden ser sancionados.*”

Adicionalmente, para la Corte “si la administración debe demostrar que del error consignado, se deduce un beneficio para el obligado, en detrimento de la administración, como ya fue explicado, ello es suficiente para relevar a la propia administración de demostrar, igualmente, que la actuación fue dolosa o culposa. Es decir, existe un desplazamiento de la carga de la prueba, pues corresponderá al contribuyente demostrar que, con su actuar, no hubo la lesión que alega la administración y que no actuó de mala fe. Actuaciones que deberán surtirse con observancia del debido proceso.”

No es un dechado de claridad lo que se acaba de transcribir. Pero se deduce que quien suministra la información a la autoridad tributaria debe atender la obligación con máxima diligencia y cuidado. Si es así, la responsabilidad del incumplimiento

de esa obligación se deduce hasta por culpa levísima¹³. Y, se deduce de esos párrafos que la carga de la prueba del no perjuicio está en el responsable de dar la información correctamente. Ese perjuicio no necesariamente es un daño consumado. El riesgo o la amenaza de daño ya es un perjuicio.

En el caso que ahora se estudia, la DIAN fundamentó los actos demandados en el error que cometió la entidad bancaria demandante. De manera genérica precisó que esos errores lesionan los intereses del Estado, de los particulares y de la misma institucionalidad, porque una información erróneamente presentada por las entidades recaudadoras podría propiciar la inclusión en programas de fiscalización, de personas que cumplieron las obligaciones tributarias, con todos los riesgos y costos que esto implica.

La Sala precisa que no enviar la información tributaria requerida por la DIAN o enviar información inconsistente son conductas tipificadas como infracción en los artículos 651 y 675 del Estatuto Tributario, respectivamente. En estas disposiciones se tipificó el hecho de no enviar información y el hecho de incurrir en inconsistencias en la información como hechos sancionables. En consecuencia, basta que las personas o entidades obligadas a suministrar información tributaria —en el primer caso— o las entidades recaudadoras obligadas a remitir la información de manera fiel a la contenida en los denuncios tributarios —en el segundo caso— no envíen la información o incurran en inconsistencias en la información enviada para que se configure, en cada caso, una conducta contraria a los deberes de diligencia y cuidado, merecedora de la condigna sanción.

No se requiere que la autoridad tributaria demuestre que la omisión o la acción del obligado, según el caso, haya causado efectivamente un daño a los intereses de la propia administración o de terceros, puesto que el tipo de faltas administrativas previstas en los artículos 651 y 675 del E.T. presuponen el riesgo real o potencial de que la omisión o la comisión del error cause un daño, en general, a los intereses públicos. Las infracciones previstas en los artículos 651 y 675 E.T. parten del presupuesto de que la información que se pide a los obligados a suministrarla es relevante para los asuntos misionales de la autoridad tributaria, esto es, relevante para mantener la seguridad fiscal y preservar el orden económico nacional, que son los fines propios que la DIAN está obligada a salvaguardar. De manera que el

¹³ Artículo 63 del Código Civil. Inciso quinto: "Culpa o descuido levísimo es la falta de aquella esmerada diligencia que un hombre juicioso emplea en la administración de sus negocios importantes. Esta especie de culpa se opone a la suma diligencia o cuidado."

riesgo real o potencial del daño a los intereses públicos tutelados es consustancial a la antijuridicidad de las conductas tipificadas como infracción. La antijuridicidad está implícita en el mismo verbo rector de las faltas: no enviar información o enviar información inconsistente.

Por lo tanto, tampoco se requiere que la DIAN demuestre que la conducta fue culposa o dolosa, puesto que estos extremos (la culpabilidad), están involucrados en el mismo tipo o infracción. Si el obligado no dio la información o la dio mal, se supone que actuó por culpa o descuido, cuanto menos. La comisión del error es presupuesto suficiente para imponer la sanción. Le corresponde al sujeto pasivo de la obligación demostrar una eximente de imputabilidad de la falta, como la fuerza mayor o el caso fortuito, tal como lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-690 de 1996¹⁴, para evitar la sanción.

De manera que, para la Sala, la DIAN no está conminada a demostrar que, por el error cometido, el Banco propició un beneficio a su favor o de un tercero en detrimento de la administración. Basta que se cometa el error para que se tipifique la infracción pues la comisión de la infracción pone en riesgo la función pública encomendada a la DIAN y que la ejecuta en colaboración con el Banco. A diferencia de los demás obligados a suministrar información, las entidades

¹⁴ Dijo la Corte: "*Finalmente, en general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho -esto de la no presentación de la declaración- es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.*"

14- Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. En este orden de ideas, la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que en sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, la cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente.

Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual ésta fue presentada por un agente oficioso. Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que como ya se indicó en esta sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias (CP art. 1º, 29 y 363) sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor.

recaudadoras ejecutan esa actividad en ejercicio de una función pública¹⁵ de colaboración con el Estado debido al profesionalismo que supone la actividad asociada al recaudo, esto es, la actividad bancaria.

Es preciso destacar que las actividades que cumplen las entidades autorizadas para recaudar deviene también de un convenio de compromiso, que como lo estipula la Resolución Ministerial 0008 de 2000¹⁶, son remuneradas y no proviene simplemente del deber de cumplir una norma que así lo exija, como los deberes de los simples contribuyentes.

De ahí que, en el caso concreto se advierta que en el Convenio de Compromiso suscrito entre el Banco demandante y la DIAN, el 1º de febrero de 2000, el Banco se compromete expresamente a «*Elaborar el Software de captura y procesamiento de la información conforme las especificaciones técnicas que para el efecto le suministre la DIAN e implementar los respectivos controles para garantizar la calidad del proceso.*»¹⁷ (Negrilla fuera de texto).

¹⁵ Sobre la naturaleza de función pública que tiene la actividad de recaudo de impuestos véase: Corte Constitucional, sentencias C-866 de 1999, C-563 de 1998, C-1144 de 2000, C-551 de 2001 y C-009 de 2003.

En el Convenio Compromiso que suscribió el Banco demandante con la DIAN se precisa el carácter de función pública que tiene la actividad encomendada en los siguientes términos:

“Prestar el servicio de recepción y recaudo a todos los contribuyentes que presenten declaraciones con o sin pago, en el entendido que la delegación de la función pública de recaudo obliga a nuestra entidad a prestarlo de manera adecuada, eficiente y en beneficio de los contribuyentes, usuarios aduaneros, infractores cambiarios o cualquier persona natural o jurídica obligada a presentar declaraciones y/o pagos”.

¹⁶ **Resolución 0008 de 2000. ARTÍCULO 2o. DEFINICIÓN DEL ESQUEMA DE RECEPCIÓN Y RECAUDO.** En Colombia, el Gobierno Nacional de acuerdo a los artículos 800 y 801 del Estatuto Tributario está autorizado a recaudar total o parcialmente los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a través de bancos y demás entidades financieras. El esquema de recepción y recaudo consiste en que la Entidad autorizada para Recaudar realiza las funciones de: Recepción, Recaudo, Procesamiento de la Información, Consignación de los dineros a la Dirección del Tesoro, y entrega de la información y reportes a la DIAN, recibiendo en contraprestación un plazo en el que pueden conservar los dineros recaudados por concepto de impuestos.

PARÁGRAFO 1. <Parágrafo modificado por el artículo 1 de la Resolución 2166 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> **La entidad autorizada para recaudar será remunerada a través de una contraprestación consistente en un número límite de días en que pueden conservar los dineros recaudados por concepto de impuestos, llamado índice de consignación, el cual se calculará conforme a los períodos de tiempo que determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.** (Se resalta).

El artículo 35 de la Resolución 478 de 2000 de la DIAN, define lo que se entiende por índice de consignación, en el siguiente sentido:

ARTICULO 35. DETERMINACIÓN DEL ÍNDICE DE CONSIGNACIÓN. El índice de consignación es la contraprestación por los servicios prestados en el proceso de recepción y recaudo, el cual consiste en permitir que la Entidad Autorizada para Recaudar mantenga un número de días el recaudo diario de tributos nacionales y aduaneros, los cuales se determinan mediante el índice de consignación conforme lo determina el Parágrafo del

Artículo 2 de la Resolución Ministerial No. 0008 de enero 5 de 2000: (...)

¹⁷ Folio 169 del C.P.

De manera que, conforme lo ha dicho la Sala, las sanciones previstas para cuando las entidades recaudadoras incumplan tienen por objeto tutelar el interés público del Estado de obtener información oportuna y confiable, pues esta información se utilizará para cumplir los fines misionales propios del Estado en materia de política fiscal y seguridad económica.

Así lo precisó la Sala en otra oportunidad:

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 tantum¹⁸, 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 cierta¹⁹

En consecuencia, las entidades autorizadas para recaudar asumen una mayor responsabilidad²⁰ en el manejo de la información a su cargo, lo que supone que deban contar con una capacidad técnica, suficiente y especializada en la ejecución

¹⁸ 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

¹⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ. Bogotá D.C., 16 de mayo 2013. Radicación: 25000-23-27-000-2010-00018-01. Número interno: 19194. Actor: BANCO DE COLOMBIA S.A. Demandado: DIAN.

²⁰ Resolución 0478 de 2000. **ARTICULO 2. REQUISITOS PARA OBTENER LA AUTORIZACIÓN DE RECEPCIÓN Y RECAUDO.** Podrán obtener la autorización a que se refiere el Artículo 801 del Estatuto Tributario y el literal aa) 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 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 de 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.

de las obligaciones voluntariamente aceptadas. En otras palabras, deben tener mayor cuidado del que normalmente pueda exigirse a otros sujetos pues, se reitera, al Estado le interesa que la información que estas entidades suministran sea oportuna y confiable.

En ese sentido, la Sala precisó:

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.²¹ (...)

Por lo tanto, no basta que se cumpla la obligación de reportar la información en los medios magnéticos como lo exige el artículo 801 del E.T., es menester que la información requerida se entregue conforme con las especificaciones técnicas que haya fijado la Administración, y como contraprestación por el producto satisfactoriamente entregado, el Estado paga un precio.

De allí que la Sala también haya precisado que la obligación de reportar información en medios magnéticos estipulada en el artículo 631 del E.T. se instituyó como una herramienta que le facilita a la DIAN la facultad de fiscalización. Que de esa manera se racionaliza su labor, pues permite orientar las investigaciones hacia aquellos contribuyentes cuya información reportó hallazgos que ameritan ser comprobados.

De ahí que, cuando no se suministra la información en medios magnéticos o se suministra con errores que impiden su convalidación, se perjudica la misión de la DIAN y ese perjuicio, que en principio es potencial, constituye un daño *per se* y una amenaza de daños mayores que amerita ser sancionado en las condiciones de razonabilidad y proporcionalidad que fijó la misma ley²².

La Sala estima que las anteriores consideraciones también se predicán de la obligación de reportar en medios magnéticos la información consignada en las declaraciones y recibos de pago instituida en el artículo 801 del E.T., pues en el evento de presentar inconsistencias o errores se obstruye, además de las labores

²¹ Ibidem.

²² CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS Bogotá, D.C., 3 de junio de 2010. Número de radicación: 68001 23 15 000 2000 00372 01. Número interno interno: 17121. Demandante: INVERSORA HOTELERA COLOMBIANA S.A. Demandado: U.A.E. DIAN.

de fiscalización, el control que la Administración debe ejercer sobre los recursos que administra y es precisamente en esa obstrucción en donde se concreta el daño o perjuicio requerido para imponer la sanción del artículo 675 ibídem.

Por las razones expuestas, la Sala considera que sí se tipificó la infracción y, por ende, era pertinente que se impusiera la sanción.

De otra parte, la Sala considera que la DIAN no vulneró la confianza legítima que habría generado en el Banco demandante por el hecho de no haber advertido, con ocasión del recibo del medio magnético de prueba, los errores en que esta entidad incurrió, pues no hay ninguna norma que diga que durante ese período la entidad recaudadora está eximida de sanciones, si llegare a incurrir en errores.

Y el hecho de incurrir en un yerro o equívoco profesional no advertido por el beneficiario de la actividad profesional del banco, no le da confianza legítima al banco para continuar cometiendo el yerro por siempre. Al contrario, esa conducta podría ser indicadora de grave negligencia del que no corrige los yerros cometidos en cumplimiento de una actividad que se supone ejecuta con idoneidad.

Por el contrario, como se precisó anteriormente, las entidades recaudadoras asumen la obligación de implementar los respectivos controles para garantizar la calidad del proceso de sistematización de la información, durante toda la vigencia del convenio y en cumplimiento de las leyes de la función de recaudo.

Tampoco hay norma que permita entender subsanada la falta por el hecho de haber corregido los errores de manera previa a la imposición de la sanción.

Finalmente, la Sala precisa que la DIAN no controvertió que omitió tener en cuenta para tasar la sanción 11 documentos en los que el Banco demandante también incurrió en el mismo error que había cometido en los 4.303 documentos que sirvieron de base para calcular la sanción.

A juicio de la Sala, este hecho no desvirtúa que se tipificó la infracción. Simplemente demuestra el error que cometió el propio demandante. Por lo tanto, la demostración de ese hecho no configura causal de nulidad alguna. Valga simplemente precisar que está vedado a las partes utilizar en su favor sus propios errores, en virtud del principio *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

En consecuencia, para la Sala, no prospera el recurso de apelación.

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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Salvo el voto

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

SANCION POR INCONSISTENCIAS EN LA INFORMACION REMITIDA - Para imponerla debe existir un daño o perjuicio real o potencial para la Administración

En esas condiciones, estimo que, como lo alegó la demandante si bien la información de los grandes contribuyentes fue remitida por la demandante con el código 03, el cual rigió hasta el año 2005, pues a partir del año 2006 debían identificarse con el código 11, es decir, que era este último el que aplicaba en este caso por tratarse de información del año 2006, debía tenerse en cuenta en este punto que el hecho de haber identificado con un código diferente la información no podía constituir un error que ocasionara un daño a la Administración, porque los medios magnéticos de los grandes contribuyentes fueron remitidos en cintas separadas que contienen únicamente la información de esta clase de contribuyentes. Adicionalmente, la demandante alegó que cuando se impuso la sanción ya había subsanado el error. En esas condiciones, a mi juicio, contrario a lo sostenido en la sentencia objeto de salvamento, no existió un daño ni perjuicio real o potencial para la Administración, porque en el *sub examine*, las situaciones fácticas permiten establecer que la DIAN recibió de parte de la demandante la información correspondiente a los grandes contribuyentes y, por tanto, no era procedente la sanción impuesta.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00231-01(18761)

Actor: BANCO BBVA COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Respetuosamente no comparto el fallo aprobado mayoritariamente por la Sala, que confirmó la sentencia apelada, que anuló parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, graduó la sanción impuesta por inconsistencia en la información remitida por la actora.

La sentencia objeto de salvamento sostiene que basta que las personas o entidades obligadas a suministrar información tributaria o las entidades recaudadoras obligadas a remitir la información de manera fiel a la contenida en los denuncios tributarios no envíen la información o incurran en inconsistencias en la información enviada para que se configure, una conducta contraria a los deberes de diligencia y cuidado, merecedora de las sanciones previstas en los artículos 651 y 675 del Estatuto Tributario, según sea el caso. Adicionalmente se sostiene que *«no se requiere que la autoridad tributaria demuestre que la omisión o la acción del obligado, según el caso, haya causado efectivamente un daño a los intereses de la*

propia administración o de terceros, puesto que el tipo de faltas administrativas previstas en los artículos 651 y 675 del E.T. presuponen el riesgo real o potencial de que la omisión o la comisión del error cause un daño, en general, a los intereses públicos».

De acuerdo con lo anterior, respetuosamente considero que la sentencia aprobada por la Sala se limitó a analizar de una manera genérica la configuración de las sanciones relacionadas con el reporte de información, así como la obligación de las entidades recaudadoras de suministrar la información en los precisos términos de los convenios de compromiso suscritos con la DIAN, sin embargo, la decisión mayoritaria no se detuvo a examinar el caso concreto y, en especial, las razones que fueron aducidas por la actora tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción, con base en las cuales controvertió la legalidad de la sanción impuesta por la demandada.

En esas condiciones, estimo que, como lo alegó la demandante si bien la información de los grandes contribuyentes fue remitida por la demandante con el código 03, el cual rigió hasta el año 2005, pues a partir del año 2006 debían identificarse con el código 11, es decir, que era este último el que aplicaba en este caso por tratarse de información del año 2006, debía tenerse en cuenta en este punto que el hecho de haber identificado con un código diferente la información no podía constituir un error que ocasionara un daño a la Administración, porque los medios magnéticos de los grandes contribuyentes fueron remitidos en cintas separadas que contienen únicamente la información de esta clase de contribuyentes. Adicionalmente, la demandante alegó que cuando se impuso la sanción ya había subsanado el error.

En esas condiciones, a mi juicio, contrario a lo sostenido en la sentencia objeto de salvamento, no existió un daño ni perjuicio real o potencial para la Administración, porque en el *sub examine*, las situaciones fácticas permiten establecer que la DIAN recibió de parte de la demandante la información correspondiente a los grandes contribuyentes y, por tanto, no era procedente la sanción impuesta.

Por las razones anteriores, considero que debieron ser anulados los actos demandados.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA