

DOCUMENTO - Definición / MENSAJE DE DATOS - Tiene efectos jurídicos y fuerza obligatoria

Debido a los avances de la tecnología, la noción de documento no corresponde solamente al escrito, pues, también son documentos, las grabaciones magnetofónicas, las cintas cinematográficas y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo (artículo 251 del Código de Procedimiento Civil); por tanto, también constituye documento la información contenida en los computadores en la que consten los datos exigidos por la ley para los certificados de retención en la fuente, puesto que tal información representa y acredita hechos. Lo anterior, porque es documento toda cosa capaz de representar un hecho cualquiera o una manifestación del pensamiento. Además, la representación del hecho debe emanar o surgir del objeto, no de la mente del intérprete, siendo indiferente la materia de la cual esté hecho el documento, pues, puede ser papel, arcilla, cintas magnéticas y, en general, de "cualquier material que permita representar". Así pues, existe un documento cuando está contenido en un soporte informático, pues ese es el material donde se encuentra la declaración o la representación. El documento electrónico se encuentra contenido, almacenado o archivado en un soporte o máquina informática; su contenido puede ser declarativo o representativo y para ser visualizado se requiere la utilización de otros objetos, como las pantallas o el papel. La equivalencia de los documentos electrónicos con los documentos escritos la corrobora el artículo 2 de la Ley 527 de 1999, pues, los mensajes de datos son documentos que se definen como toda información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), Internet, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax. A su vez, el artículo 5 de la Ley 527 de 1999 dispone que no se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a todo tipo de información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos. Y, el artículo 6 ibídem señala que cuando una norma requiera que la información conste por escrito, ese requisito quedará satisfecho con un mensaje de datos, si la información que este contiene es accesible para su posterior consulta. Por su parte, el artículo 10 de la Ley 527 de 1999 prevé que los mensajes de datos serán admisibles como medios de prueba y su fuerza probatoria es la otorgada a los documentos en el Código de Procedimiento Civil. En consecuencia, es documento la información almacenada en el computador en donde están representados y constan los datos de las retenciones practicadas por el Banco a los sujetos de los pagos; y, como equivale al documento físico tiene el mismo valor probatorio de éste. Por ende, la expedición de los certificados se cumple con el almacenamiento de la información sobre las retenciones efectuadas. La conclusión en mención tiene fundamento en los artículos 251 del Código de Procedimiento Civil, que define qué es un documento y la Ley 527 de 1999, sobre mensajes de datos.

CERTIFICADO DE RETENCION EN LA FUENTE POR CONCEPTOS DISTINTOS A LOS LABORALES - Se entiende cumplida la obligación de expedirlos cuando la información está en el computador y se encuentra a disposición de los sujetos retenidos / FIRMA DIGITAL - No se exige cuando se almacena oportunamente los datos de las certificaciones y están a disposición de los sujetos retenidos / PRUEBA DE EXPEDICION - El agente retenedor debe probar que expidió oportunamente los certificados

Para que se entienda satisfecha la obligación de expedir oportunamente los certificados de retención en la fuente por conceptos distintos a los laborales, el agente retenedor debe tener almacenada la información en los computadores o en

medios magnéticos y a disposición de los sujetos de retención oportunamente, lo que significa que el último día del plazo para expedir tales certificados, la información no sólo debe estar almacenada, sino lista para ser entregada a los interesados, independientemente de que los mismos pidan o no la impresión de los certificados. Si los sujetos de retención solicitan tardíamente la entrega de los certificados, la expedición de los mismos es oportuna, siempre que la información se encuentre oportunamente almacenada y a disposición de los interesados, pues, la obligación de expedir oportunamente los certificados de retención en la fuente por conceptos distintos a los laborales, no implica la de entregar los certificados. Ello, porque los retenedores sólo están obligados por ley a expedir los certificados en mención (artículos 379, 381 y 667 del Estatuto Tributario), por lo que la entrega de los documentos sólo procede cuando los sujetos de retención lo solicitan. Cabe anotar que al cumplirse la obligación de expedir los certificados con el almacenamiento oportuno de los datos de las certificaciones y la oportuna puesta a disposición de los mismos a los sujetos retenidos, no es del caso exigir al actor el cumplimiento de los requisitos del artículo 2 de la Ley 527 de 1999, relativos a la firma digital y a la entidad certificadora (artículo 30 ibídem). Ello, porque según el artículo 10 del Decreto 836 de 1991 las personas jurídicas pueden entregar los certificados de retención en la fuente sin necesidad de firma autógrafa, por lo que tampoco es necesaria la intervención de la entidad de certificación sobre la firma digital ni sobre transmisión y recepción del mensaje de datos, como quiera que no es obligación del agente retenedor por pagos distintos a los laborales, enviar la información a los sujetos retenidos. Además, corresponde al agente retenedor probar que expidió oportunamente los certificados de retención, para lo cual debe demostrar no sólo la fecha en que almacenó la información, sino el momento en que puso la misma a disposición de los sujetos de retención, pues, se insiste, aunque haya procesado oportunamente los datos de los certificados, si los pone a disposición de los interesados después del plazo que tenía para expedirlos, no se entiende cumplida la obligación de expedir oportunamente los documentos en mención.

SANCION POR NO EXPEDIR CERTIFICADOS DE RETENCION POR CONCEPTOS DISTINTOS A LOS LABORALES/ Gradualidad de la sanción cuando el agente retenedor tiene oportunamente lista y a disposición del sujeto retenido la información de los certificados

En este asunto, no era procedente imponer la máxima sanción permitida por la ley, pues, el incumplimiento del actor no fue total, dado que la sanción no podía imponerse por el solo hecho de que no constaran por escrito los certificados de retención, como erróneamente lo consideró la Administración. Ello, porque según se precisó, la obligación de expedir oportunamente los certificados también se entiende cumplida cuando el agente retenedor tiene oportunamente lista y a disposición del sujeto retenido, la información de los certificados. Además, aunque en el caso en estudio el actor no probó que tenía toda la información de los certificados lista y almacenada en el computador y a disposición de los sujetos retenidos, sí probó el cumplimiento parcial de la obligación de expedir tales documentos, lo que, además de disminuir la base de las sanciones, corrobora la improcedencia de la máxima multa posible. No se puede sancionar con el mismo rigor al agente retenedor que por desidia o negligencia no expide ningún certificado de retención en la fuente, y, por lo mismo, omite el cumplimiento de obligación legal a su cargo, que al agente de retención que expide parcialmente los certificados a los sujetos retenidos, como le sucedió al actor.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D.C., treinta (30) de octubre de dos mil ocho (2008)

Radicación: 25000-23-27-0002002-90836-01(15762)

Actor: BANCO GANADERO S.A.(hoy BBVA)

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el demandante y la demandada contra la sentencia de 11 de agosto de 2005 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los cuales LA DIAN impuso a la actora sanción por la no expedición oportuna de los certificados de retención en la fuente de 1998 y 1999 por conceptos distintos a los laborales.

ANTECEDENTES

Previas diligencia de registro de 3 de mayo de 2000 y notificación de los pliegos de cargos, por Resoluciones 3106420000000096 y 3106420000000072 de 26 de enero de 2001 la DIAN impuso al BANCO GANADERO (hoy BBVA) sanciones por \$35.540.903.000 y \$38.661.595.000 por no expedir oportunamente los certificados de retención en la fuente correspondientes a los años 1998 y 1999, respectivamente. Lo anterior, porque dentro de los plazos fijados por el Gobierno Nacional, el Banco no había elaborado por escrito los certificados en mención.

Las sanciones fueron confirmadas en reconsideración mediante Resoluciones 3106620020000007 y 3106620020000003 de 31 de enero de 2002, respectivamente.

DEMANDAS

EL BANCO GANADERO (hoy BBVA), demandó separadamente la nulidad de los actos administrativos por los cuales LA DIAN le impuso la sanción por no expedir oportunamente los certificados de retención en la fuente por los años 1998

y 1999. Y, a título de restablecimiento del derecho pidió en cada demanda que se declare que no debe suma alguna por las sanciones impuestas y que se condene a la Nación al pago de las agencias en derecho.

En las demandas invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 381, 667, 683, 742 y 745 del Estatuto Tributario; 264 de la Ley 223 de 1995; 1, 2 y 6 de la Ley 527 de 1999; 7 del Decreto 1512 de 1985; 1 del Decreto 1742 de 1992; 42 del Decreto 700 de 1997, y en la demanda contra la sanción por el año 1999 adicionó el artículo 1 del Decreto 1737 de 1999. Como concepto de violación expuso en ambos escritos, lo siguiente:

Las normas legales referentes a los deberes tributarios, como el de expedir certificados de retención en la fuente, deben interpretarse en un sentido teleológico y no formalista. Lo fundamental es que el obligado a cumplir dichos deberes observe una conducta que, en lo esencial, coopere con el cumplimiento de la obligación tributaria principal y no que se pretenda sustituir el tributo por la multa derivada del incumplimiento del deber tributario.

Por tanto, contrasta el valor de los impuestos de 1998 (\$15.961.979.000) y 1999 (\$11.053.167.000) con las multas fijadas por los mismos años (\$35.540.903.000-año 1998 y \$38.66.595.000 - año 1999).

La obligación de expedir los certificados de retenciones a que se refiere el artículo 381 del Estatuto Tributario no debe entenderse como extender por escrito un documento, sino como dar curso a las causas y negocios, por ser ésta la primera acepción de la palabra expedir, según el Diccionario de la Real Academia. Por tanto, en armonía con el artículo 28 del Código Civil, que ordena asignar a las palabras de la ley su sentido natural y obvio, debe entenderse que la obligación de expedir que tienen los agentes retenedores, se cumple cuando están disponibles los datos necesarios para hacer constar las retenciones en la fuente practicadas, sin que sea estrictamente necesario ponerlos por escrito.

La expedición por escrito hace ineficiente el sistema tributario, puesto que implica incurrir en gastos innecesarios al Estado y a los contribuyentes.

Conforme a los artículos 2 y 6 de la Ley 527 de 1999, cuando una norma exija que la información conste por escrito, dicho requisito se entiende satisfecho

con un mensaje de datos, si la información que éste contiene se puede consultar. En consecuencia, la obligación de expedir certificados se entiende cumplida con el almacenamiento en medios electrónicos de los datos necesarios para el escrito respectivo. Así lo corroboró la DIAN en concepto 48469 de junio de 2001.

Si bien la Ley 527 de 1999 entró a regir el 21 de agosto de dicho año, es aplicable para el año 1998, dado que es una norma favorable y en materia sancionatoria rige el principio de favorabilidad (artículo 29 [3] de la Constitución Política).

No hubo extemporaneidad en la expedición de los certificados, puesto que el Banco tenía todos los datos necesarios para ello. El hecho de que los listados base para los certificados se hubieran remitido a las sucursales en las fechas precisadas en los pliegos de cargos, no significa que no se hubieran tenido disponibles los datos para expedir los certificados en las fechas indicadas por el Gobierno.

A su vez, el hecho de que los certificados tengan fechas posteriores a los plazos fijados por el Gobierno, tampoco significa que los datos no hubieran estado disponibles en la oportunidad legal.

El Estado no sufrió perjuicio alguno por la no expedición de los certificados, ya que la liquidación de impuestos de los beneficiarios de los pagos sometidos a retención no depende de la expedición de los certificados, pues, éstos sirven para que la persona sometida a retención reclame al Estado el crédito a su favor en razón de la misma.

En los expedientes no existe prueba de que las personas sometidas a retención hubieran sufrido perjuicio alguno. Por el contrario, en las resoluciones que impusieron las sanciones se dice que los casos concretos de no expedición de certificados son reservados, lo que pone de presente, además, que se impusieron las sanciones con base en pruebas secretas. Además, los extractos bancarios son la prueba de las retenciones practicadas.

La necesidad de probar el perjuicio no es sólo en el caso de la sanción por no informar (sentencia C-160 de 1998), pues, en sentencia T-569 de 2001 la Corte

precisó que las razones expuestas en una providencia para tomar una decisión, son obligatorias cuando tienen una íntima relación con lo decidido.

La base para imponer las multas fue ilegal, puesto que no existe prueba del valor de las retenciones que supuestamente no se expidieron oportunamente, dado que la DIAN tomó partidas globales de intereses, gastos financieros, comisiones, honorarios y servicios que aparecieron en las declaraciones de renta.

En las respuestas a los pliegos de cargos se evidenció que varios pagos de intereses sobre negociación de valores mobiliarios tienen un mecanismo automático de retención (artículo 42 del Decreto 700 de 1997); que los pagos por servicios y rendimientos financieros a personas vigiladas por la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera), no estuvieron sujetos a retención (artículo 7 del Decreto 1512 de 1985) y que las comisiones pagadas a las entidades del sistema financiero son objeto de autorretención (Decreto 1742 de 1992).

En los expedientes también figuran certificados que fueron expedidos en papel antes del vencimiento del plazo para hacerlo. Y, se allegaron certificados del revisor fiscal en los que constan los conceptos que no dan lugar expedición de certificados por un total de \$513.967.051.724,85 por el año 1998 y de \$576.814.476.357.41 por el año 1999.

Las multas se deben graduar no en función del máximo legal permitido sino de la gravedad de la falta cometida, aspecto que tiene que ver con la magnitud del perjuicio causado, por lo que en aplicación del principio de justicia debe concluirse que son improcedentes las sanciones impuestas.

Por autos de 15 de agosto de 2002 el *a quo* negó las solicitudes de suspensión provisional de la sanciones de 1998 y de 1999. Las decisiones fueron confirmadas en apelación por el Consejo de Estado el 14 de noviembre del mismo año (respecto de la sanción de 1998) y el 20 de noviembre de 2003 (frente a la sanción de 1999).

CONTESTACIONES DE LAS DEMANDAS

La DIAN se opuso a las pretensiones de las demandas en similares términos que se resumen así:

De los artículos 378, 381 y 667 del Estatuto Tributario, 21 del Decreto 2652 de 1998 y del Concepto 13848 de 29 de agosto de 2001 se concluye que el deber de expedir certificados de ingresos y retenciones proviene de la ley. Este deber implica una obligación de hacer a cargo del agente de retención, cuyo incumplimiento acarrea las sanciones previstas por el legislador.

El término expedir no tiene definición en materia tributaria, por lo que debe acudirse a su sentido natural y obvio, conforme al cual expedir es extender por escrito con las formalidades acostumbradas. La sola preparación de un documento para su expedición no significa que se le haya dado curso o trámite, que es otro de los significados de la expresión expedir.

Para el año 1998 la expresión “por escrito” no equivale a medio electrónico, por lo cual los certificados de retención en la fuente no podían ser suplidos por los medios magnéticos o electrónicos.

La Ley 527 de 1999 no alude a la expedición o extensión de documentos por escrito, sino a la regulación jurídica del acceso y uso de mensajes electrónicos de datos. Además, no es aplicable a 1998 en virtud del principio de irretroactividad y no rige el principio de favorabilidad, puesto que el almacenamiento de datos no es permitido por las normas tributarias.

De otra parte, no se cumplen los requisitos de la Ley 527 de 1999 sobre mensajes de datos, pues, éstos implican un envío, una firma, una entidad certificadora y unas seguridades que evidencien lugar y fecha cierta.

La sanción por no expedir certificados es de naturaleza administrativa, por lo que no se aplican las normas del derecho penal. En consecuencia, no rige el criterio de responsabilidad subjetiva, ni el principio de favorabilidad; a su vez, las normas sobre la sanción en comentario no consagran exigencia alguna en relación con el perjuicio.

La finalidad de la sanción no es meramente instrumental, sino que responde a la necesidad del legislador de establecer control, garantía y prueba en materia de retenciones. Si la ley quiso sancionar de manera importante a los

agentes retenedores por la no expedición o expedición extemporánea de los certificados de retención en la fuente, se debió a los fines de la citada obligación.

El concepto 48469 de 11 de junio de 2001 corresponde a una interpretación concordante con la Ley 527 de 1999, que no rige par 1998, en virtud del principio de irretroactividad. En consecuencia, no es aplicable el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, norma que, además, no fue invocada al interponer el recurso de reconsideración.

El principio de eficiencia no se refiere a los gastos en que incurre el agente retenedor, máxime si se tiene en cuenta que la expedición de los certificados es un imperativo legal que involucra un interés general, debido a la injerencia que tiene en el recaudo de los tributos.

En materia tributaria no se exige la prueba de un perjuicio, dado que el interés jurídico tutelado es el interés económico social. La sentencia C-160 de 1998 es sólo para las sanciones del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Los documentos obtenidos en la diligencia de registro y en los cruces de las Administraciones de Cali, Medellín e Ibagué y los aportados por la entidad, constituyeron el soporte probatorio para la imposición de la sanción.

La DIAN respetó el debido proceso porque la diligencia de registro se sustentó en las facultades de fiscalización de la DIAN y en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, al igual que en las denuncias de terceros sobre las presuntas irregularidades de carácter tributario.

Los documentos allegados por el Banco acreditan que la información fue procesada para ser remitida a las sucursales en fechas posteriores a las exigidas por la ley para la expedición de los certificados de 1998 y 1999. Lo anterior lo corroboró el Banco en la respuesta al pliego de cargos, pues, manifestó que el hecho de que los listados hubieran llegado el 17 de marzo no significa que las sucursales no pudieran expedirlos antes.

En relación con los certificados que debía expedir Bogotá se constató que se expedían sólo a petición del interesado y que los que estaban impresos no

tenían fecha de entrega, razón por la cual no constituyen prueba de su expedición oportuna.

La DIAN no admitió que el actor tenía disponibles en el computador los datos necesarios para expedir los certificados, pues, no comprobó tal hecho ni verificó la firma digital, la existencia del envío y los demás requisitos previstos en la Ley 527 de 1999.

Las sanciones fueron debidamente determinadas, pues, se tuvieron en cuenta los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos, como lo ordena el artículo 667 del Estatuto Tributario.

La base de las sanciones no podía ser disminuída por los factores alegados por el actor, porque los certificados aportados en papel no tienen evidencia de haber sido expedidos antes del 16 de marzo de 1999 y algunos tienen fecha de recibido posterior a la mencionada.

Para que un agente retenedor pueda ser autorretenedor se requiere que la ley lo disponga o que la DIAN lo autorice. En el caso de las comisiones, deben ser recibidas por entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria y en el de los rendimientos de los títulos con intereses y/o descuentos, debe existir el título y deben ser pagados a grandes contribuyentes y determinarse el valor sujeto a retención (artículos 1 del Decreto 1742 de 1992 y 42 del Decreto 700 de 1997 y Resolución 1460 del mismo año).

No aportaron los soportes que permitieran demostrar los valores registrados ni que éstos provenían de títulos con intereses y/o descuentos y lo certificado por el revisor fiscal proviene de una información consolidada en la que no se identifican los registros contables ni los comprobantes como lo exigen la ley y la jurisprudencia.

Los certificados de revisor fiscal allegados con la demanda, además de que fueron suscritos por quienes no aparecen registrados en la Cámara de Comercio, señalan valores que no precisan los casos, sujetos, comprobantes, ni soportes.

La prueba pericial es innecesaria dado que los datos declarados se presumen veraces; y, no es suficiente precisar en qué casos no procede la

expedición de certificados, dado que deben comprobarse los requisitos previstos en la ley.

Las sanciones se impusieron conforme a la ley, puesto que el artículo 667 del Estatuto Tributario no fijó parámetros de graduación a los cuales deban ceñirse los funcionarios públicos.

En las diferentes instancias no se invocaron ni comprobaron parámetros de graduación, pues, al no existir extralimitación, abuso o ilegalidad, no hubo injusticia.

Como el legislador no previó la prueba del perjuicio, la misma no es causal de atenuación. Por el contrario, existen agravantes que justifican la máxima sanción impuesta, como la conducta reiterada de no expedir los certificados, la calidad del agente retenedor que ostenta reconocimiento, confianza y seriedad; el interés del actor de ocultar su omisión con justificaciones como las atinentes a que tenía listos los datos en el computador, la comprobada afectación de terceros, quienes por su denuncia permitieron el inicio de la investigación y la ausencia de prueba de que se hubiera subsanado la omisión.

No procede la condena de agencias en derecho, dado que los actos acusados se expidieron de acuerdo con el ordenamiento jurídico y no hubo temeridad ni mala fe.

Por auto de 3 de junio de 2004 el Tribunal decretó la acumulación de los procesos por las sanciones de 1998 y 1999.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados y fijó como sanción por el año 1998 la suma de \$7.085.805.850 y por el año 1999 \$5.495.154.728, por las razones que se resumen así:

Después de transcribir los artículos 378, 381,622 y 667 del Estatuto Tributario y 21 del Decreto 2652 de 1998 y 25 del Decreto 2588 de 1999 y de señalar las pruebas existentes respecto de las sanciones impuestas en 1998 y 1999, el *a quo* precisó que la obligación de expedir certificados de retención en la

fuerza implica extenderlos por escrito con los requisitos legales y entregarlos, si ello es posible, como lo reconoció el Consejo de Estado. En consecuencia, no puede entenderse que el certificado se expide si se tiene disponible la información en la base de datos, puesto que expedir significa extender por escrito.

Para suplir el documento escrito no es aplicable la Ley 527 de 1999, pues, para la valoración de los mensajes de datos se exigen una serie de seguridades, como la firma digital autorizada por la entidad certificadora, la identificación del lugar y la fecha de expedición.

El actor no demostró que a la fecha establecida por la ley se encontraran disponibles los documentos en la base de datos. Por el contrario, quedó probado que el demandante no cumplió oportunamente con la obligación de expedir los certificados, pues, para 1998 el plazo vencía el 16 de marzo de 1999 y envió los listados el 17 de marzo del mismo año y comunicó el Manual de Procedimiento para la elaboración de los certificados el 12 de mayo de 1999.

Y, para 1999, el plazo vencía el 15 de marzo de 2000 y envió los listados el 24 del mismo mes. En consecuencia, para las fechas establecidas por la ley para la expedición de los certificados, la información no estaba disponible a los usuarios.

Deben reducirse las sanciones porque se tomaron como base el total de los renglones DF y CE de la declaración sin depuración alguna. Sin embargo, según los dictámenes practicados, muchos conceptos no eran objeto de retención, como los intereses de ahorros, de títulos derivados de certificados de depósito a término y CDT, intereses de créditos de bancos y otras obligaciones, etc.

No proceden las objeciones por error grave formuladas contra los dictámenes periciales, porque no se solicitaron pruebas para sustentarlas ni se advirtieron los errores graves; además, se absolvieron las preguntas de la parte actora.

Las multas se impusieron por haberse violado el artículo 667 del Estatuto Tributario y no aparecen motivos para graduarlas, porque no existen documentos que indiquen la aceptación de la sanción reducida ni el pago o acuerdo de pago.

RECURSO DE APELACIÓN

El Banco insistió en los argumentos de la demanda y añadió:

En sentencias C-662 de 2000 y C-831 de 2001 la Corte Constitucional precisó que el escrito en papel y el mensaje de datos tienen la misma eficacia jurídica, porque el mensaje de datos comporta los mismos criterios de un documento.

No se incumplieron los requisitos de la Ley 527 de 1999, dado que la expedición de certificados de retención por las personas jurídicas no requiere de firma autógrafa y no es necesaria la firma certificadora.

Según los artículos 1, 2 y 6 de la Ley 527 de 1999 la expedición de certificados de retención en la fuente no exige la formalidad de que los mismos consten por escrito.

En el Concepto 48469 de 2001 la DIAN concluyó que con el registro del certificado en medios magnéticos, elaborado con observancia de la información exigida y a disposición para la entrega en el momento en que lo solicite el interesado, se cumple la obligación de expedir los certificados de retención en la fuente por conceptos distintos a los laborales.

Aunque el concepto es posterior a los hechos en discusión, sus efectos deben retrotraerse al año 1999, por estar vigentes en ese período los artículos 381 y 667 del Estatuto Tributario y la Ley 527 de 1999; y al año 1998, por aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

Los listados en medios electrónicos se elaboraron oportunamente, pues, para 1998 se hicieron el 12 de marzo de 1999 y el plazo vencía el 19 del mismo mes; y para 1999, se elaboraron el 12 de marzo de 2000 y la fecha para la expedición vencía el 15 del mismo mes.

La sentencia del Consejo de Estado de 10 de febrero de 2003, expediente 12859, citada por el *a quo*, no es aplicable a este caso, porque se refiere a los certificados de ingresos y retenciones para ingresos laborales (artículo 379 del Estatuto Tributario), que son diferentes de los previstos en el artículo 381 *ibídem*.

Lo anterior, porque los certificados de ingresos y retenciones deben expedirse en papel, pues, en ellos consta información del empleador y del trabajador, y sustituyen la declaración de renta para los trabajadores que no estén obligados a declarar.

La interpretación literal del artículo 667 del Estatuto Tributario no puede llevar a la imposición de una multa exorbitante por no tener impresos los certificados, a pesar de estar disponibles en medios electrónicos.

El artículo 381 del Estatuto Tributario debe interpretarse con fines teleológicos, teniendo en cuenta que son pocas las personas interesadas en reclamar los certificados, dado que pocos son los declarantes.

Es absurdo que la ley obligue a los retenedores a incurrir en elevados gastos de papel y de tiempo en certificados que no son reclamados y deben ser botados a la basura, máxime si los sistemas del Banco están habilitados para extender por escrito los certificados cuando los interesados los solicitan.

El artículo 4 del Decreto 535 de 1987 concede un plazo de diez días hábiles (hoy quince días), a partir de la solicitud escrita, para expedir los certificados por rendimientos financieros, lo que corrobora que carece de sentido práctico y económico la expedición automática de certificados de retención, puesto que la mayoría de los mismos no son reclamados.

La DIAN violó el debido proceso, porque no estableció cuál era el valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos (artículo 667 del Estatuto Tributario), lo cual era determinante para deducir que debían expedirse los certificados de retención y para determinar el valor de la multa. Tampoco determinó si existió perjuicio para los contribuyentes, lo que permite concluir que no se configuró la antijuridicidad del hecho imponible.

La Administración no motivó la proporcionalidad y graduación de la sanción, lo que impidió a la actora ejercer su derecho de defensa. No debe confundirse la graduación de la sanción con la reducción de la misma, la cual tiene como requisito que se subsane la omisión, si es que existe.

Deben valorarse los dictámenes periciales como pruebas idóneas para establecer la violación del artículo 667 del Estatuto Tributario, pues, las multas se impusieron sin tener en cuenta cuáles valores no debían certificarse.

También deben tenerse en cuenta las copias de los certificados expedidos oportunamente, entregadas por el Banco en el trámite de la investigación tributaria (folios 117 a 1777 c.2 y 4. antecedentes) y las relaciones entregadas en las respuestas al pliego de cargos. Con base en tales documentos, se observa que los certificados expedidos oportunamente ascendieron a un valor de \$148.610.499.024,41 para 1998 y \$49.984.781.487 para 1999.

Si bien por el año 1998 el valor base de retención por los certificados que se han debido expedir ascendió según los peritos a \$141.716.117.000 y la base de retención de los certificados expedidos fue de \$148.610.499.024,41, la diferencia obedece a que en la última cifra se incluyeron los certificados del Banco Nacional del Comercio y de Leasing Ganadero, los cuales no eran necesario expedir (artículo 42 del Decreto 700 de 1997). En consecuencia, no hay base legal para imponer la sanción por el año 1998, dada la ausencia absoluta de base para hacerlo.

Respecto del año 1999, como la base de retención según los peritos era \$109.903.094.559 y está demostrado que se expidieron en papel certificados por \$49.984.781.487, la última cifra debe rebajarse de la primera, por lo que la base de la sanción, si no prospera ningún otro argumento sería de \$59.918.313.072.

La DIAN apeló por las razones expuestas en la contestación de la demanda y añadió:

Los dictámenes periciales son improcedentes e innecesarios, porque dentro de cada expediente existe evidencia no sólo de lo informado por el Banco en los renglones DF y CE de las declaraciones, información que se presume veraz, sino de las pruebas recaudadas por los funcionarios de la DIAN. Además, no se requería de un dictamen para verificar lo que la Administración observó y quedó consignado en los actos acusados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante insistió en los argumentos de la demanda y del recurso y la DIAN en los de la contestación y la apelación.

El Ministerio Público solicitó que se confirme parcialmente la sentencia apelada y que se reduzcan las sanciones por los motivos que se resumen de la siguiente manera:

Conforme a los artículos 381 y 667 del Estatuto Tributario y la sentencia del Consejo de Estado de 10 de febrero de 2003, expediente 12859, que se refiere a los certificados de retención por concepto de salarios y por otros conceptos, la obligación de expedir certificados de retención en la fuente implica la de elaborarlos o extenderlos por escrito con los requisitos legales.

La obligación de expedir certificados de retención en la fuente es perentoria, por lo que su no expedición no puede justificarse en el hecho de que no se reclaman o de que se incurre en gastos innecesarios, pues, tales circunstancias son ajenas a la obligación legal y carecen de sustento.

La Ley 527 de 1999 no es aplicable al año 1998, porque en el régimen administrativo sancionatorio no tiene aplicación el principio de favorabilidad. Y, si bien para el año 1999 estaba vigente la Ley en mención, la obligación de expedir certificados no podía quedar satisfecha con la sola incorporación de la información en la base de datos, pues, para aducir como válido el mensaje de datos en sustitución de la obligación de expedir a que se refiere el artículo 381 del Estatuto Tributario, no es suficiente mantener la información almacenada, sino que debía ser enviada a los destinatarios, de lo cual debe quedar una constancia de la expedición por tal medio. Lo dispuesto en el artículo 381 del Estatuto Tributario es especial, por lo que no puede entenderse derogado por la Ley 527 de 1999.

No es aplicable el Concepto 48469 de 2001, relativo al registro del certificado en medios magnéticos, elaborado con los requisitos legales y disponible para entregar, pues el Banco no demostró tal hecho, el cual es bien distinto tener los datos registrados en el computador, aspecto que no supe la obligación legal.

El hecho sancionatorio se encuentra debidamente probado, por cuanto el Banco no expidió oportunamente los certificados de retención en la fuente. Ello,

porque desde el inicio de la investigación tributaria manifestó la imposibilidad de atender oportunamente la solicitud y que la información se encontraba disponible en medios magnéticos y que sólo se expedían los certificados a solicitud de los interesados, para evitar gastos innecesarios.

El hecho sancionado también quedó corroborado con las diligencias de registro, las visitas adelantadas por la DIAN y los dictámenes periciales, los cuales acreditaron los certificados que fueron allegados al momento del registro y no fueron tenidos en cuenta por la demandada.

No resulta coherente que el demandante califique de idóneos los dictámenes y pretenda desconocerlos al aducir que los certificados de 1998 y 1990 fueron expedidos, sin prueba alguna que desvirtúe lo encontrado por el perito.}

La remisión que hace la demandada a la objeción de los dictámenes no tiene sustento, puesto que alude a la falta de descripción de beneficiarios de pagos de retención, tanto en los cuadros presentados por el Banco como en el certificado de revisor fiscal. Ello, por cuanto el dictamen no se basó en tales documentos, sino en la verificación directa de la contabilidad del actor y en los archivos del mismo.

La sanción del artículo 667 del Estatuto Tributario es hasta el 5% del valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos, lo que conforme a los artículos 363 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario permite graduar la sanción. En consecuencia, sobre la base de las sanciones determinadas por el perito, debe reducirse el monto de la sanción impuesta.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por el actor y la demandada, la Sala precisa si se ajustó a derecho la sanción por expedir extemporáneamente los certificados de retención en la fuente de 1998 y 1999 por conceptos distintos a los laborales. En concreto, determina cuál es el alcance de la obligación de expedir los certificados en mención, y, si, en este asunto, el Banco cumplió con la misma.

Además, en caso de que el actor haya incumplido la obligación en comentario, precisa si procede la sanción del artículo 667 y en qué términos.

Conforme a los artículos 375 y siguientes del Estatuto Tributario, los agentes retenedores tienen las obligaciones de practicar la retención, consignar lo retenido dentro de los plazos que fije el Gobierno Nacional, y expedir anualmente los certificados de retención en la fuente por ingresos laborales (artículo 378 a 380 del Estatuto Tributario), y por los demás conceptos (artículo 381 *ibídem*).

Los certificados anuales por otros conceptos deben contener los requisitos del artículo 381 del Estatuto Tributario, esto es, el año y ciudad en que se consignó la retención; la identificación y dirección del retenedor; la identificación del retenido; el monto total y concepto del pago sujeto a retención; el concepto y cuantía de la retención practicada y la firma del retenedor ¹.

La obligación de los agentes retenedores de expedir certificados de retención tiene por objeto que el retenido tenga la prueba de las retenciones que se le practicaron, con el fin de hacerla valer frente a la Administración y a los terceros. Ello, porque para los no obligados a declarar, el impuesto de renta es la suma de **todas las retenciones por todo concepto** (artículo 6 del Estatuto Tributario) y el certificado de retenciones es la prueba de las retenciones, o lo que es lo mismo, del impuesto. Y, para los obligados a declarar, dicho certificado constituye la prueba del impuesto pagado por anticipado y del crédito a favor del Estado.

El artículo 667 del Estatuto Tributario consagra la sanción por no expedir certificados en los siguientes términos:

“ART. 667.—Sanción por no expedir certificados. Los retenedores que, dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional, no cumplan con la obligación de expedir los certificados de retención en la fuente, incluido el certificado de ingresos y retenciones, incurrirán en una multa hasta del cinco por ciento (5%) del valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos.
La misma sanción será aplicable a las entidades que no expidan el certificado de la parte no gravable de los rendimientos financieros pagados a los ahorradores.

¹ El artículo 10 del Decreto 836 de 1991 señala que **las personas jurídicas** pueden entregar los certificados de retención en la fuente, en forma continua impresa por computador, **sin necesidad de firma autógrafa**.

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

La sanción a que se refiere este artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma inicialmente propuesta, si la omisión es subsanada antes de que se notifique la resolución de sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar, ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.”

Así, la ley tributaria sanciona con multa hasta del 5% del valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos, al agente retenedor que expida **extemporáneamente** los certificados de retención en la fuente a su cargo.

El artículo 21 del Decreto 2652 de 1998 señaló que el plazo para expedir los certificados de 1998, vencía el 16 de marzo de 1999; y, el artículo 25 del Decreto 2588 de 1999, dispuso que el plazo para expedir los certificados de ese año vencía el 15 de marzo de 2000.

Para determinar si un agente retenedor cumple o no la obligación de expedir **oportunamente** los certificados de retención en la fuente, debe precisarse cuál es el alcance del verbo “expedir”, pues, para la Administración significa sólo la elaboración por escrito del documento, en tanto que para el actor, la expedición del certificado se cumple por el hecho de que el retenedor tenga almacenada en el computador la información de los certificados, a disposición del retenido.

Como la palabra “expedir” no tiene una significación jurídica, debe acudir al significado general de la misma (artículo 28 del Código Civil). Según el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia de la Lengua Española², expedir significa dar curso a las causas y negocios; despacharlos y extender por escrito con las formalidades acostumbradas, entre otras acepciones que interesan en este asunto.

Si bien en el contexto del artículo 381 del Estatuto Tributario, la obligación de expedir los certificados de retención en la fuente significa la de extender el documento por escrito, pues el escrito es la noción tradicional de documento, debe

² Vigésima Primera edición. Tomo I.

tenerse en cuenta que debido a los avances de la tecnología, la noción de documento no corresponde solamente al escrito, pues, también son documentos, las grabaciones magnetofónicas, las cintas cinematográficas y, en general, **todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo** (artículo 251 del Código de Procedimiento Civil); por tanto, también constituye documento la información contenida en los computadores en la que consten los datos exigidos por la ley para los certificados de retención en la fuente, puesto que tal información **representa y acredita** hechos.

Lo anterior, porque es documento toda cosa capaz de **representar** un hecho cualquiera o una manifestación del pensamiento³. Además, la representación del hecho debe emanar o surgir del objeto, no de la mente del intérprete, siendo indiferente la materia de la cual esté hecho el documento, pues, puede ser papel, arcilla, cintas magnéticas y, en general, de **“cualquier material que permita representar”**⁴.

Así pues, existe un documento cuando está contenido en un soporte informático, pues ese es el material donde se encuentra la declaración o la representación. El documento electrónico se encuentra contenido, **almacenado** o archivado en un soporte o máquina informática; su contenido puede ser declarativo o representativo y para ser visualizado se requiere la utilización de otros objetos, como las pantallas o el papel ⁵.

La equivalencia de los documentos electrónicos con los documentos escritos la corrobora el artículo 2 de la Ley 527 de 1999, pues, los mensajes de datos son documentos que se definen como toda **información generada**, enviada, recibida, **almacenada** o comunicada **por medios electrónicos**, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), Internet, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax.

A su vez, el artículo 5 de la Ley 527 de 1999 dispone que no se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a todo tipo de información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos. Y, el artículo 6 *ibídem* señala que cuando una norma requiera que la información conste por escrito, ese

³ Jairo Parra Quijano. “Manual de Derecho Probatorio”. Librería Ediciones del Profesional Ltda.. Décima Sexta edición, página 541.

⁴ *Ibídem*, páginas 543 y 544

⁵ *Ibídem*, páginas 567 y 568

requisito quedará satisfecho con un mensaje de datos, si la información que este contiene es accesible para su posterior consulta.

Por su parte, el artículo 10 de la Ley 527 de 1999 prevé que los mensajes de datos serán admisibles como medios de prueba y su fuerza probatoria es la otorgada a los documentos en el Código de Procedimiento Civil.

En consecuencia, es documento la información almacenada en el computador en donde están representados y constan los datos de las retenciones practicadas por el Banco a los sujetos de los pagos; y, como equivale al documento físico tiene el mismo valor probatorio de éste. Por ende, la expedición de los certificados se cumple con el almacenamiento de la información sobre las retenciones efectuadas. La conclusión en mención tiene fundamento en los artículos 251 del Código de Procedimiento Civil, que define qué es un documento y la Ley 527 de 1999, sobre mensajes de datos.

Cabe anotar que al cumplirse la obligación de expedir los certificados con el almacenamiento oportuno de los datos de las certificaciones y la oportuna puesta a disposición de los mismos a los sujetos retenidos, no es del caso exigir al actor el cumplimiento de los requisitos del artículo 2 de la Ley 527 de 1999, relativos a la firma digital y a la entidad certificadora (artículo 30 *ibídem*). Ello, porque según el artículo 10 del Decreto 836 de 1991 **las personas jurídicas** pueden entregar los certificados de retención en la fuente **sin necesidad de firma autógrafa**, por lo que tampoco es necesaria la intervención de la entidad de certificación sobre la firma digital ni sobre transmisión y recepción del mensaje de datos, como quiera que no es obligación del agente retenedor por pagos distintos a los laborales, enviar la información a los sujetos retenidos.

Ahora bien, para que se entienda satisfecha la obligación de expedir **oportunamente** los certificados de retención en la fuente por conceptos distintos a los laborales, el agente retenedor debe tener almacenada la información en los computadores o en medios magnéticos y a disposición de los sujetos de retención oportunamente, lo que significa que el último día del plazo para expedir tales certificados, la información no sólo debe estar almacenada, sino lista para ser entregada a los interesados, independientemente de que los mismos pidan o no la impresión de los certificados.

Si los sujetos de retención solicitan tardíamente la entrega de los certificados, la expedición de los mismos es oportuna, siempre que la información se encuentre oportunamente almacenada y a disposición de los interesados, pues, la obligación de expedir oportunamente los certificados de retención en la fuente por conceptos distintos a los laborales, no implica la de entregar los certificados. Ello, porque los retenedores sólo están obligados por ley a expedir los certificados en mención (artículos 379, 381 y 667 del Estatuto Tributario), por lo que la entrega de los documentos sólo procede cuando los sujetos de retención lo solicitan.

De otra parte, también será extemporánea la expedición de los certificados si, a pesar de estar almacenada con antelación la información, se pone tardíamente a disposición de los sujetos de retención, esto es, después de vencido el plazo para su expedición.

Cabe advertir que en el caso de los Bancos la información se encuentra oportunamente a disposición de los interesados, cuando las oficinas, sucursales y agencias que deben entregar los certificados, tienen en su poder los datos para imprimir los documentos o ponerlos en conocimiento de los interesados, a solicitud suya.

Además, corresponde al agente retenedor probar que expidió oportunamente los certificados de retención, para lo cual debe demostrar no sólo la fecha en que almacenó la información, sino el momento en que puso la misma a disposición de los sujetos de retención, pues, se insiste, aunque haya procesado oportunamente los datos de los certificados, si los pone a disposición de los interesados después del plazo que tenía para expedirlos, no se entiende cumplida la obligación de expedir oportunamente los documentos en mención.

En el caso concreto, la DIAN impuso a la actora sanción por no expedir oportunamente los certificados de retención por conceptos distintos a pagos laborales por los años 1998 y 1999.

Las sanciones se impusieron porque, según queja de algunos interesados, el Banco no les había expedido oportunamente los citados documentos. En consecuencia, la DIAN verificó el cumplimiento de la obligación en Cali, Medellín, Ibagué y Bogotá y el 3 de mayo de 2000 practicó en la última ciudad una diligencia de registro, en la que se revisaron documentos que quedaron en las instalaciones de la empresa (folios 53 a 66 c. 1 a).

El Banco lleva su contabilidad de manera descentralizada y, por tanto, los libros de comercio, comprobantes y soportes contables se encuentran en las sucursales correspondientes. La contabilidad a nivel de sucursales permite determinar la totalidad de los pagos a clientes y proveedores, así como las retenciones en la fuente practicadas (folio 115 c.1 a).

Para la expedición de los certificados de retención en la fuente, las oficinas del Banco cuentan con el Manual de Impuestos, Contribuciones y Tasas por los años 1998 y 1999 en los que constan los plazos para expedir los certificados de retenciones, los modelos de dichos certificados y las instrucciones para su diligenciamiento (folios 108 a 113 c.1. a).

Además, según lo reconoció el demandante, los listados de intereses que remite la principal a sus oficinas no constituye la fuente de información para la expedición de los certificados, toda vez que los datos respectivos (pagos y retenciones practicadas) figuran en las sucursales. A su vez, el objetivo de los listados es facilitar la expedición de los certificados, sin que su envío se constituya en requisito para la expedición de los mismos (folio 114 c.1.a).

En relación con las sucursales de Cali, Medellín e Ibagué, la Sala observa:

Para el año 1998 el plazo para tener lista y a disposición de los sujetos retenidos la información de los certificados de retención en la fuente, vencía el 16 de marzo de 1999 (artículo 21 del Decreto 2652 de 1998).

En el folio 89 c. 1. aparece el listado de retenciones de 1998 de la sucursal de Ibagué. Además de que el listado no tiene fecha de elaboración, pues fue puesta a mano y, no por el sistema, sólo figuran las páginas 331 y 332, lo que significa que si bien tiene por lo menos 332 hojas, sólo se anexaron dos, y, adicionalmente, se desconoce la fecha de elaboración de la información y su real

extensión. En consecuencia, se trata de una prueba incompleta que no da fe de los hechos que se pretenden probar.

Para el año 1999 el plazo para la expedición de los certificados vencía el 15 de marzo de 2000 (artículo 25 del Decreto 2588 de 1999).

En el folio 92 c. 1.a aparece un listado de la sucursal de Ibagué de 12 de marzo de 2000, y aun cuando su elaboración fue oportuna, no puede ser tenido como prueba de la expedición de los certificados, dado que corresponde sólo a la página 15711, sin que exista constancia de la fecha de elaboración de la información de las 15710 páginas restantes, ni del total de las páginas del listado, lo que significa que también fue aportado de manera incompleta y, por ende, mal puede demostrar la existencia de los certificados de 1999.

En los folios 90 y 91 c.1. a, figura un informe de retenciones de la sucursal de Ibagué, elaborado el 17 de abril de 2000, esto es, cuando ya había vencido el plazo para tener los certificados a disposición de los sujetos retenidos; adicionalmente, sólo están las páginas 323 y 324, sin que aparezca constancia de las restantes, ni del total de las hojas del citado informe. También es extemporáneo el informe sobre listado anual de depósitos de credibanco, puesto que tiene fecha de elaboración el 16 de marzo de 2000 (folio 88 c.1. a)

Respecto de la ciudad de Medellín, existe el listado de las retenciones de 1999, que tiene fecha de proceso o elaboración de 17 de abril de 2000, por lo cual resulta extemporáneo (folios 75 a 79 c.1.a).

Frente a la ciudad de Cali consta que el Banco pidió plazo para entregar la información relacionada con los certificados de retención en la fuente de 1998 y 1999; sin embargo, dicha información no fue suministrada (folios 100 a 103 c.1 a) .

En suma, en las ciudades de Cali, Medellín e Ibagué, no existe prueba de que el Banco hubiera tenido oportunamente la información sobre las retenciones practicadas a los clientes por conceptos distintos a los laborales por los años 1998 y 1999.

En relación con de la ciudad de Bogotá D.C., figura la página 111 del listado de retenciones en la fuente de 1998 (folio 53 c.1 a) en el cual se observa que el

mismo fue elaborado el 12 de marzo de 1999, esto es, oportunamente. Sin embargo, el documento merece el mismo reparo de los listados anteriores, dado que una sola hoja de por lo menos 111 no acredita el contenido de las restantes, esto es, es una prueba incompleta.

También figura el listado de retención en la fuente de 1998 que no tiene fecha de elaboración (folios 2154 a 2178 c.5 a); no obstante, aparece constancia de certificados entregados el 17 de febrero de 1999, lo que quiere decir que por lo menos tales certificados fueron elaborados oportunamente, pues el plazo vencía el 16 de marzo de 1999. Revisadas las veinticuatro hojas del listado, compuesta cada una de 38 beneficiarios, se advierte que el monto total de los valores base de retención por conceptos distintos a los laborales fue de \$77.923.052.356 y de las retenciones practicadas de \$2.850.422.346.

Además, el Banco allegó certificados de retención en la fuente de 1998 expedidos físicamente el 10 de marzo de 1999, lo que significa que respecto de los mismos también cumplió el deber de expedir oportunamente los documentos en mención. Los referidos certificados acreditan una base de retención de \$2.940.167.307 y unas retenciones practicadas de \$189.865.965 (folios 1915 a 2153 c. 5.a).

También respecto de Bogotá existe el listado de certificados de retenciones por honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos por el año 1999; sin embargo, no tiene fecha de elaboración en el sistema y si bien aparece constancia de que se entregaron 141 certificados, no hay prueba de la entrega de los mismos que permita por lo menos inferir la fecha oportuna de elaboración del listado en mención (folios 407 a 457 c. 5.a).

A su vez, el Banco allegó certificados de retención en la fuente de 1999 expedidos físicamente el 13 de marzo de 2000, lo que significa que respecto de los mismos, cumplió el deber de expedir oportunamente los documentos en mención. Los referidos certificados acreditan una base de retención de \$45.104.340.814 y unas retenciones practicadas de \$2.564.588.222 (folios 226 a 406 c.6 a)

No sobra advertir que los extractos **mensuales** de las cuentas de clientes de diferentes ciudades, que se allegaron para acreditar las retenciones

practicadas por los años 1998 (folios 1809 a 1907 c.5.a) y 1999 (folios 267 a 333 c. 6.a), no suplen la obligación del Banco de expedir los certificados de retención, obligación impuesta en el artículo 381 del Estatuto Tributario, cuya no expedición o expedición extemporánea acarrea la sanción del artículo 667 *ibídem*.

Los certificados de retenciones de 1998 (folios 1282 a 1792 c.4.a y cuadernos 2 y 3 .a), no pueden ser tenidos en cuenta, dado que corresponden a los certificados bimestrales por IVA e industria y comercio; o a períodos fiscales anteriores a 1998; y, los relativos a los pagos por concepto de renta, que tienen fecha de expedición de 10 de febrero de 1999 (por valor de \$77.923.052.356), ya fueron tenidos en cuenta al apreciar el listado de retenciones de 1998, por lo que no pueden tomarse nuevamente en consideración.

Así pues, respecto de Bogotá existe prueba de la certificación oportuna de retenciones por \$3.040.288.311 y un total base de retención de \$80.863.219.663 por el año 1998. Y, por el año 1999, están probadas certificaciones oportunamente expedidas por \$2.564.588.222 y un total base de retenciones de \$ 45.104.340.814.

La DIAN impuso sanción de \$35.540.903.000 por expedición extemporánea de los certificados de retención en la fuente por el año 1998 (folios 38 a 45 c.ppal 1) y de \$38.661.595.000 por la misma infracción por el año 1999 (folios 37 a 44 c.ppal 2), dado que los certificados no constaban por escrito.

Para determinar la base de la sanción, la Administración tomó el total de las deducciones solicitadas por el Banco en las declaraciones de 1998 y 1999 por concepto de intereses y demás gastos financieros, y, comisiones, honorarios y servicios, que para 1998 arrojaban un total de \$710.818.055.000 y para 1999, \$773.231.902.000.

El artículo 667 del Estatuto Tributario señala que la sanción por no expedir certificados dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional es una multa hasta del 5% **de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos**. En consecuencia, **los pagos o abonos que no deban certificarse no hacen parte de la base de la sanción**.

En el caso concreto, el *a quo* practicó dictámenes periciales con el fin de determinar cuáles eran los valores de los certificados de retención en la fuente que debían ser objeto de certificación por los años 1998 (folios 190 a 216 c.ppal 1) y 1999 (folios 142 a 164 c. ppal 2).

Con base en las declaraciones de retención de 1998, presentadas por el Banco Ganadero, el Banco Nacional del Comercio y Leasing Ganadero (absorbidas por el Banco), las cuales no fueron objeto de ninguna revisión ni discusión por LA DIAN, la declaración de renta del mismo año y los documentos contables del actor, el perito concluyó que el valor que debió ser objeto de certificados de retención era \$141.716.117.224, monto que corresponde a las deducciones por pagos sometidos a retención en la fuente por intereses y otros rendimientos financieros, honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos, y que fue incluido en las declaraciones de retención en la fuente del mismo año (folio 216 c. ppal 1).

También concluyó que no debieron ser objeto de retención las siguientes cifras: \$220.246.617.000, por ser deducciones que no constituyen pago o abono en cuenta (folio 215 c.ppal 1)⁶; \$279.706.367.000 (folio 215 c. ppal 1), por la calidad del contribuyente (no contribuyente, autorretenedor) o por el monto de la operación; y \$69.148.954.000 (folio 21 c.ppal 1), por rendimiento de títulos (artículo 42 del Decreto 700 de 1997)⁷.

Respecto del año 1999 el perito concluyó que el valor que debió ser objeto de certificados de retención era \$109.903.094.559, monto que corresponde a las deducciones por pagos sometidos a retención en la fuente por intereses y otros rendimientos financieros, honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos y que fue incluido en las declaraciones de retención en la fuente del mismo año (folio 164 c. ppal 2).

⁶ Esta cifra se compone de los ajustes por inflación de los gastos; valorización de inversiones negociables de renta fija y variable; pérdida en venta de inversiones y en valoración de derivados; ajustes por inflación (corrección monetaria UPAC y reexpresión de pasivos en moneda extranjera) y prima amortizada (folio 215 c. ppal 1).

⁷ El artículo 42 del Decreto 700 de 1997 señala que en virtud del mecanismo automático de imputación de la retención en la fuente establecida en este decreto, para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estando sujetos a retención en la fuente, no tengan la calidad de agentes autorretenedores de rendimientos financieros, la expedición de los certificados de retención en la fuente de que trata el artículo 381 del estatuto tributario, no es aplicable a los agentes retenedores en el caso de pagos o abonos en cuenta por concepto de descuentos e intereses provenientes de títulos, en favor de los primeros.

A su vez, determinó que no debieron ser objeto de retención las siguientes cifras: \$289.214.725.925 (folio 163 c.ppal 2), por ser deducciones que no constituyen pago o abono en cuenta⁸; \$296.975.927.766 por la calidad del contribuyente (no contribuyente, autorretenedor) o por el monto de la operación (folio 163 c.ppal 2); y \$77.138.153.698 (folio 164 c.ppal 2), por rendimientos de títulos (artículo 42 del Decreto 700 de 1997).

La DIAN objetó los dictámenes porque los consideró innecesarios debido a que los pagos objeto de retención se encuentran debidamente acreditados. Sobre el particular, la Sala precisa que no es cierto que los pagos materia de retención estuvieran plenamente probados, pues, lo que hizo la DIAN fue tomar los datos de las declaraciones de renta del actor, sin tener en cuenta que no todas las deducciones por honorarios, rendimientos financieros, arrendamientos, comisiones y servicios constituyen pagos o abonos en cuenta, y que no todos los pagos o abonos en cuenta por los conceptos en mención deben ser certificados, según los artículos 7 del Decreto 1512 de 1985; 1 del Decreto 1742 de 1992 y 42 del Decreto 700 de 1997, entre otras disposiciones.

De otra parte, no admite discusión que por mandato legal algunos pagos no deben certificarse y, por tanto, no pueden hacer parte de la base de la sanción del artículo 667 del Estatuto Tributario, como lo corroboraron los dictámenes periciales, que se emitieron con base en la información contable y tributaria del demandante.

Así las cosas, la base para imponer las sanciones por expedición extemporánea de los certificados de retención era la que determinaron los dictámenes periciales, como lo entendió el a quo. Esto es, \$141.716.117.224 para 1998 y \$109.903.094.559 para 1999.

A tales sumas deben restarse los valores respecto de los cuales el actor cumplió con la obligación de expedición oportuna, esto es, \$80.863.219.663 en 1998 y \$45.104.340.814 para 1999.

⁸ Esta cifra se compone de valorización de inversiones negociables de renta fija; pérdida en venta de inversiones y en valoración de derivados; ajustes por inflación (corrección monetaria UPAC y reexpresión de pasivos en moneda extranjera) y prima amortizada (folio 215 c. ppal 1).

En consecuencia, las bases finales para la determinación de las sanciones para 1998 y 1999 son las siguientes:

AÑO	BASE INICIAL DE LA SANCIÓN	(MENOS CERTIFICADOS ACREDITADOS)	TOTAL SANCIÓN	BASE
1998	\$141.716.117.224	\$80.863.219.663	\$60.852.897.561	
1999	\$109.903.094.559	\$45.104.340.814	\$64.798.753.745	

Cabe anotar que el incumplimiento de la obligación de expedir oportunamente los certificados de retención en la fuente priva a los sujetos retenidos de la prueba de las retenciones practicadas, que en el caso de los no declarantes constituyen el impuesto, y obstaculiza las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, dado que tales pruebas se exhiben ante ésta. Así pues, no asiste razón al demandante al sostener que el incumplimiento en la expedición de los certificados no genera perjuicio alguno y, por ende, la conducta es antijurídica.

Sobre las bases correctas de la sanción, procede determinar cuál debe ser el monto de las multas que deben imponerse al actor por expedir extemporáneamente los certificados de retención en la fuente por conceptos distintos a los laborales por los años 1998 y 1999.

Pues bien, el artículo 667 del Estatuto Tributario fija como porcentaje máximo de la sanción el 5% del valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos. La expresión *“hasta del cinco por ciento (5%)”* de la norma en mención permite graduar el monto de la multa, con base en las circunstancias de cada caso. Sin embargo, LA DIAN impuso la máxima sanción posible (\$35.540.903.000 por el año 1998 y \$38.661.595.000 por el año 1999).

En este asunto, no era procedente imponer la máxima sanción permitida por la ley, pues, el incumplimiento del actor no fue total, dado que la sanción no podía imponerse por el solo hecho de que no constaran por escrito los certificados de retención, como erróneamente lo consideró la Administración. Ello, porque según se precisó, la obligación de expedir oportunamente los certificados también se entiende cumplida cuando el agente retenedor tiene oportunamente lista y a disposición del sujeto retenido, la información de los certificados.

Además, aunque en el caso en estudio el actor no probó que tenía toda la información de los certificados lista y almacenada en el computador y a disposición de los sujetos retenidos, sí probó el cumplimiento parcial de la obligación de expedir tales documentos, lo que, además de disminuir la base de las sanciones, corrobora la improcedencia de la máxima multa posible.

No se puede sancionar con el mismo rigor al agente retenedor que por desidia o negligencia no expide ningún certificado de retención en la fuente, y, por lo mismo, omite el cumplimiento de obligación legal a su cargo, que al agente de retención que expide parcialmente los certificados a los sujetos retenidos, como le sucedió al actor.

Por tanto, la sanción se fijará en el 2% de los valores que debían servir de base para determinar las multas por los años 1998 y 1999, así:

Año	Base de la sanción	Porcentaje	Total sanción
1998	\$60.852'897.561	2%	\$ 1.217'058.000
1999	\$64.798'753.745	2%	\$ 1.295'975.000

Así las cosas, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anularán parcialmente los actos acusados y se fijarán como sanciones por expedición extemporánea de los certificados de retención las sumas de MIL DOSCIENTOS DIECISIETE MILLONES CINCUENTA Y OCHO MIL PESOS (\$1.217.058.000) por el año 1998 y MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y CINCO MIL PESOS (\$1.295.975.000) por el año 1999.

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

REVÓCASE parcialmente la sentencia apelada. En su lugar dispone:

ANÚLANSE parcialmente los actos acusados y **FÍJANSE** como sanciones por expedición extemporánea de los certificados de retención las sumas de las sumas de MIL DOSCIENTOS DIECISIETE MILLONES CINCUENTA Y OCHO MIL PESOS (**\$1.217.058.000**) por el año 1998 y MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y CINCO MIL PESOS (**\$1.295.975.000**) por el año 1999.

RECONÓCESE personería a ANA ISABEL CAMARGO ÁNGEL como apoderada de la demandada.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA