

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D.C., seis (6) de julio de dos mil dieciséis (2016).

Radicación: 25000 23 27 000 2012 00551 01 (21868)

Actor: BANCO BILBAO VIZCAYA ARGENTARIA COLOMBIA S.A. “BBVA COLOMBIA” (NIT. 860.003.020-1).

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Sanción a entidad recaudadora. 2009

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 17 de febrero del 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C, en Descongestión, mediante la que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. En la parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“PRIMERO.- Anular parcialmente las Resoluciones Nos. 8417 de 1 de agosto de 2011 y 621 de 1 de febrero de 2012, proferidas por la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranza de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, únicamente y exclusivamente en lo atinente a la sanción impuesta a la accionante por virtud del artículo 675 del Estatuto Tributario. Manteniendo incólumes dichas resoluciones por los restantes correctivos.

SEGUNDO.- A título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se precisa que el valor total de la sanción impuesta a la accionante corresponde al valor de \$95.633.657, en aplicación de los artículos 674 y 676 del Estatuto Tributario.

ANTECEDENTES

La Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la DIAN formuló el Pliego de Cargos N°00014 del 22 de diciembre de 2010, al banco actor por incurrir en las conductas sancionables descritas en los artículos 674, 675 y 676 del Estatuto Tributario, en el período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2009, detalladas en los anexos que son parte integral de dicho acto¹.

¹ Fl. 1 y s.s. c.a.

Previo respuesta del Banco al pliego de cargos², mediante la Resolución N°008417 del 1° de agosto de 2011³, la Administración impuso la sanción por un monto total de \$754.391.543, por los siguientes conceptos:

Sanción	Liquidación	
	Número de errores x valor base liquidación ⁴	Valor
Por errores de verificación, art. 674	3.985 x \$23.763	94.695.555
Por inconsistencias, art. 675, num. 1	2.029 x \$23.763	48.215.127
Por inconsistencias, art. 675, num. 2	9.032 x \$47.526	429.254.832
Por inconsistencias, art. 675, num. 3	2.543 x \$71.289	181.287.927
Por extemporaneidad magnética, art. 676	3.203 x \$475.260 x 0,0000875	133.217
Por extemporaneidad física, art. 676	31.211 x 475.260 x 0,0000543	804.885

Contra el acto anterior, el banco actor interpuso recurso de reposición⁵, el cual fue desatado por la Resolución N°000621 de 1° de febrero de 2012, en el sentido de confirmar la sanción impuesta⁶.

DEMANDA

El actor, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA

“Que son nulos los siguientes actos administrativos:

“Resolución número 08417 del 1 de agosto de 2011 por la cual se impone una sanción a una entidad autorizada para recaudar, notificada por correo certificado el 3 de agosto de 2011 expedida por la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas, y;

“Resolución número 621 del 1 de febrero de 2012 por la cual se resuelve un recurso de reposición, notificado personalmente el 13 de febrero de 2012, expedida por la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas.

“SEGUNDA

“Que como consecuencia de lo anterior se restablezca en su derecho a la parte actora, mediante la declaración de los siguientes preceptos y condenas:

“Principal: Que la conducta desplegada por el Banco no se encuentra tipificada en los artículos 674, 675 y 676 del Estatuto Tributario, y que en consecuencia, las sanciones que se imponen son improcedentes.

“Subsidiaria: En el evento que se considere que la conducta desplegada por BBVA Colombia se encuentra tipificada en los artículos 675 y 676 del Estatuto Tributario, que se ordene la aplicación de los criterios expuestos en la sentencia del Consejo de Estado Sección IV del 12 de septiembre del 2002, expediente 12.615, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié que aplica el método depurado por la jurisprudencia del Consejo de Estado para garantizar el respeto de los principios de justicia, proporcionalidad y equidad al momento de tasar las sanciones de los artículos 675 y 676 del Estatuto Tributario.

² Fl. 7 y s.s. c.a.

³ Fls. 24 a 172 c.a.

⁴ En la sanción por extemporaneidad se tiene en cuenta, además, el “factor de gradualidad” determinado oficialmente.

⁵ Fls. 173 y s.s. c.a

⁶ Fls. 194 a 207 c.a.

“De igual manera, que se recalculen el monto de las sanciones impuestas –artículo 674 y 675 del Estatuto Tributario Nacional– teniendo en cuenta las conclusiones de la valoración del material probatorio que se aporta –cuya gestión se solicita en este proceso–. Para este ajuste deberá descontarse de la ecuación de la DIAN los ‘errores’ que sin fundamento glosó dicho ente y que acorde a la documentación aportada por BBVA Colombia corresponde excluirlos de la sanción que se imponga”.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 29 y 209 de la Constitución Política
- Artículos 674, 675, 676, 683, 730-6, 742 y 743 del Estatuto Tributario
- Artículos 174 y 187 del Código de Procedimiento Civil
- Artículos 2, 35 y 36 del Código Contencioso Administrativo

Desarrolló el concepto de la violación, así:

1. Indebida motivación. Vicios de procedimiento que configuran causal de nulidad. Violación del debido proceso.

Los actos acusados son nulos por indebida motivación. La Administración, al analizar el material probatorio, fragmentó la prueba sin justificación alguna, al aceptar algunos documentos y rechazar otros, “cuando desde el punto de vista jurídico y fáctico se está en presencia de los mismos hechos probados con elementos –instrumentos probatorios– semejantes”.

Con la respuesta al pliego de cargos, “el Banco agrupó los documentos objeto de glosa por temas afines y con base en ello, señaló (...) su inconformidad con la pretensión de la DIAN” pero, ésta descontó “algunos documentos respecto de los cuales pretendía sancionar al Banco (...), pero no se detuvo a señalar cuáles son los documentos objeto de descuento y ni a explicar por qué, si la totalidad de los documentos se encuentran en la misma situación de facto”. Así, impuso la sanción “respecto de unos y respecto de otros no”.

Ante esta situación y la renuencia de la DIAN a entregarle los anexos del acto sancionatorio, interpuso el recurso gubernativo, sin conocer claramente los argumentos que sustentaban la sanción impuesta, hecho que entorpeció el ejercicio de su derecho de defensa.

2. Indebida aplicación de los tipos sancionatorios invocados (arts. 674, 675 y 676 del Estatuto Tributario Nacional).

2.1. La DIAN impuso la sanción prevista en el artículo 674 del E.T., relacionada con “errores de verificación”, pero aduce “errores de captura”.

Los errores glosados son inconsistencias en el nombre o razón social, no de contenido, no generaron inconveniente alguno al cargar la información en las bases de datos de la DIAN, ni al aplicar los pagos a los contribuyentes.

Algunos errores son de “interpretación” que se derivan de lo ilegible de lo escrito en los formularios de declaración (letras, números, espacios), por lo que la “captura” realizada por el Banco puede diferir de la efectuada por la DIAN, sin que el error pueda atribuírsele al actor, sin justificación alguna, sino que debe demostrarse que incurrió en error al momento de la captura, además, que tuvo la posibilidad de verificar la información y que no lo hizo.

El Banco reportó la información suministrada por los mismos declarantes, por lo tanto, el juicio de la DIAN es errado.



En cuanto a la identificación de los declarantes, adujo que la obligación del Banco es corroborar los datos consignados en el formulario contra los de la tarjeta plastificada del RUT, documento que no es exigible para la presentación de las declaraciones ante las entidades del sector financiero, entidades que están impedidas para negarse a recibir las declaraciones que le presenten, además, no existe norma que les permita exigir copia del RUT vigente a los declarantes, ni tienen la posibilidad de consultar el registro en línea, así, como recaudadora está imposibilitada para realizar la verificación exigida.

Diligenciado el NIT garantiza que los pagos efectuados sean abonados a la obligación declarada por el cliente y no puede afirmarse, como lo hace la Administración, que el declarante carezca de identidad, así haya puesto el nombre y apellidos o razón social alterando el orden o en campos distintos.

La información del RUT entregada por la DIAN a CIFIN tiene corte a enero de 2012, por lo que no ofrece certeza de que sea igual a la que estaba vigente en el 2009, pues en ese lapso pudo ser actualizada.

El Banco cotejó los documentos glosados contra la base de datos entregada por la DIAN a CIFIN y concluyó que la información contenida en esa base de datos es diferente de la entregada a CIFIN, hecho que pone en evidencia “inconsistencias e incongruencias” en el proceso de verificación adelantado por la DIAN.

Debido a que la DIAN no expuso las razones fácticas y jurídicas por las que aceptó algunas pruebas y negó otras, el banco tuvo que “adivinar” “lo que posiblemente ha querido decir la DIAN y crear un método propio para efectos de leer la información y tratar de entender en qué radica el desacuerdo”.

2.2. La DIAN impuso la sanción por inconsistencias en la información remitida, prevista en el artículo 675 del E.T., la que se impone por documento, sin embargo, en los actos acusados, no determinó los documentos, ni precisó cuáles de los indicados en el pliego de cargos aceptó y cuáles desconoció, por lo que “no es posible determinar el método y las conclusiones arribadas por la DIAN lo que vulnera el derecho de defensa del banco”.

Con los medios de prueba aportados con la demanda y la reforma a la misma, el Banco demostró que la información entregada a la DIAN es la registrada en el formulario diligenciado por el contribuyente.

El Banco señaló que “al disminuir el porcentaje de error permitido, errores del numeral uno pasaron al numeral 2 del artículo 675 del Estatuto Tributario”. Que, “Igual ocurrió con errores del numeral 2 que pasaron al numeral 3”, por lo que la sanción por estos errores “quedaría reducida a \$9.705.165, con lo cual la DIAN estaría imponiendo de más, una sanción por \$658.757.886”.

2.3. La DIAN impuso la sanción prevista en el artículo 676 del E.T., por “extemporaneidad magnética y física”, aunque con el recurso gubernativo, el banco insistió en que envió la información dentro los plazos establecidos, según la relación que indica la fecha de recaudo, número de cinta, fecha aceptada, observaciones de sistemas y folio, frente a las que guardó silencio.

3. “Indebida valoración probatoria y toma de decisiones sin el estudio adecuado de las pruebas existentes”.

El Banco aportó los elementos de prueba frente a las glosas formuladas. No obstante, la Administración no los valoró en debida forma y, sin razón jurídica, los fragmentó y valoró de manera errada. Agregó, que en materia sancionatoria, las dudas se resuelven a favor del contribuyente, por lo que es inaceptable imponer una sanción sin probar, de manera suficiente, la ocurrencia del hecho sancionable.

4. Indebida tasación de las sanciones reguladas en los artículos 675 y 676 del Estatuto Tributario.

Los actos demandados desconocen la aplicación de la gradualidad en la imposición de la sanción bajo el principio de justicia.

La jurisprudencia ha aceptado la existencia de fórmulas matemáticas que permiten aplicar, en forma flexible y ajustadas a derecho, las sanciones previstas para las entidades recaudadoras, que respetan los principios de justicia, proporcionalidad y equidad. Sin embargo, la demandada impuso la sanción máxima, sin graduarla.

Pidió que, de ser procedente la sanción de que trata el numeral 1º del artículo 675 del E.T., se imponga teniendo en cuenta el criterio de la Sala, según el cual “basta aplicar una regla de tres simple, para determinar un monto proporcional de la sanción”. Que, para imponer la sanción prevista en los numerales 2º y 3º del artículo 675 ib., se aplique el criterio fijado para la última, esto es, “una regla de tres compuesta”..

Pidió que de llegarse a probar (i) los errores en las verificaciones, (ii) las inconsistencias en la información remitida y (iii) la extemporaneidad en la entrega de documentos, se imponga la sanción teniendo en cuenta los criterios de razonabilidad, gradualidad y proporcionalidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda. Frente a los cargos propuestos, expuso como razones de defensa las siguientes:

1. Las resoluciones demandadas tienen la argumentación necesaria para que el demandante pudiera ejercer sus derechos.

La sanción por inconsistencias en la información remitida, prevista en el artículo 675 del E.T., fue impuesta al encontrar que los documentos sancionados fueron grabados “en forma diferente al físico” y la cuantificó así:

“1. De 2029 documentos entre los rangos del 1% al 2.98% del total de documentos correspondientes a la recepción o recaudo de un mismo día.

“2. De 9032 documentos entre los rangos del 3% al 4.95% del total de documentos correspondiente a la recepción o recaudo de un mismo día.

“3. De 2543 documentos dentro del rango superior del 5% del total de documentos correspondientes a la recepción o recaudo de un mismo día.

“4. Y no sanciono 956 documentos que no superaban el rango del 1%”

Al imponer la sanción por extemporaneidad en la entrega de la información, indicó que, de las cintas magnéticas allegadas por el Banco, “... no se sancionan 1215 manteniendo la sanción de 69 documentos extemporáneos, de donde se tiene que de 6492 días extemporáneos se descuentan 3289 días para sancionar 3203 días de extemporaneidad. Y conserva por falta de soporte probatorio la sanción sobre las cintas 11433, 6708, 11331, 6784, 11568, 6922, 11688, 11689 y 11725”.

En cuanto a la extemporaneidad de los documentos físicos, sostuvo que exoneró “los documentos con extemporaneidad superior a 51 días”, por reprocesos de recepción. Que listó “todos los que se eximen de sanción” y que “no se presentaron pruebas de los demás documentos a sancionar por esta glosa. Descontando finalmente 5559 documentos quedando por sancionar 5808 documentos extemporáneos y 31211 días entre 1 y 50 días”.

En cuanto a la sanción por errores de verificación (art. 674 E.T.), expresó que “con las pruebas aportadas por la entidad recaudadora se descuentan 923 documentos por coincidir el documento recepcionado por el Banco con la información de la base de datos de la DIAN-RUT, sancionándose 3985 documentos” recibidos “con errores de verificación del número de identificación tributaria, NIT, nombre o razón social”.

Manifestó que puso en conocimiento del banco los hechos que dieron origen al proceso sancionatorio, que relacionó los documentos sancionados y los exonerados, que, al resolver el recurso de reposición, analizó los cargos propuestos y encontró que no tiene vocación de prosperidad la indebida motivación alegada, puesto que, además de los hechos, están las razones jurídicas por las que adoptó la decisión e identificó los documentos que descontó para fijar la sanción y, frente a cada uno, señaló la pertinencia de las pruebas, con lo que garantizó los derechos del banco.

2. El tipo sancionatorio previsto en el artículo 674 del E.T. está relacionado con errores de verificación que, según la Resolución 478 de 2000, “se refieren a comprobar que las casillas estén diligenciadas correctamente”, con el fin de identificar al declarante, es decir, que no hace referencia a la captura efectuada por el Banco sino a la verificación del “nombre, la razón social o el número de identificación tributaria con los que aparecen en el documento de identificación del declarante, contribuyente, agente retenedor o responsable”.

Las inconsistencias glosadas son errores en el nombre o razón social sancionables, pues es deber del Banco “verificar los datos de identificación del contribuyente al momento de recibir el documento” y al no hacerlo, impidió identificar “plenamente” a quien presentó el documento e imposibilitó “el cargue de los documentos a los aplicativos y sistemas de la entidad”.

La normativa autoriza al Banco para exigir el RUT antes de recibir los documentos “para que pueda cumplir con su obligación y no incurrir en la conducta que sanciona el artículo 674 del Estatuto Tributario”, facultad que lo autoriza “para rechazar los documentos que contienen errores”.

3. Sostiene que en los actos se determina “cada cinta y documento que se descuenta e indica que las demás no se excluyen por falta de respaldo probatorio, lo que en sana lógica significa que los documentos que no son allí referidos, por la cantidad, no soportaron el cumplimiento de las obligaciones de la entidad recaudadora”.

Desde el pliego de cargos, el demandante conoció los fundamentos de hecho y de derecho por los que procede la sanción discutida. Las entidades recaudadoras de impuestos tienen el deber de cumplir sus obligaciones en debida forma y en los plazos estipulados, so pena de sanción, sin que deba establecerse el grado de culpabilidad en que cometió la conducta sancionable.

En cuanto a la sanción por extemporaneidad, adujo que no existe prueba de que la información, en medios físicos y magnéticos, fue entregada en tiempo.

La entidad se ciñó a los casos que presentaban errores, inconsistencias o que fueron presentados extemporáneamente “de tal forma que no se afectara la base legal de la sanción, en el hecho sancionable, ni los términos y lugares establecidos para el efecto, determinando en cada caso los presupuestos y variables a tener en cuenta al momento de imponer la sanción”.

La información presentada por las entidades recaudadoras con errores causa perjuicio a la entidad oficial al impedir “la lectura de la información”, hecho que genera desgaste administrativo que “mina los principios de la eficacia y la eficiencia del Estado (...) mientras que los bancos autorizados reciben en contraprestación al convenio con la DIAN beneficios económicos derivados de colocar en el mercado los dineros recaudados por concepto de impuestos”.

Agregó que “el incumplimiento de las obligaciones adquiridas por las entidades recaudadoras genera paralización de la Administración respecto de todos los contribuyentes que a pesar de haber cumplido oportunamente con sus obligaciones tributarias, dicha oportunidad no se ve reflejada hasta tanto la entidad recaudadora no remita la información pertinente, siendo por tanto mayor la responsabilidad fiscal de éstas entidades frente a los demás contribuyentes y frente al Estado, toda vez que soportan la carga tributaria de toda la comunidad”.

4. La fórmula utilizada para determinar el monto de la sanción tiene en cuenta la base monetaria prevista en la ley y el factor de gradualidad, sin que desconozca los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados, en cuanto imponían la sanción por inconsistencias en la información remitida (\$754.391.543) (art. 675 del E.T.) y, a título de restablecimiento del derecho, fijó el monto total de la sanción en la suma de \$95.633.657, por los siguientes conceptos: (i) por errores de verificación (\$94.695.555), por “extemporaneidad magnética” (\$133.217) y por “extemporaneidad física” (\$804.885).

Con respecto al cargo de violación del derecho de defensa, por falta de motivación de los actos demandados, teniendo en cuenta que la sanción fue impuesta por tres tipos de conductas distintas, el a quo los estudió individualmente, así:

La sanción por error de verificación, propuesta en el pliego de cargos por 4908 documentos, porque el nombre, razón social o el número de identificación tributaria no coincidía con el registrado en el RUT, luego, impuesta por 3.985 al descontar 923 documentos, el Tribunal encontró que la DIAN “elaboró una tabla” para individualizar los documentos y señaló “sobre cuál recaía el correctivo y el motivo generador de aquel”, con lo que consideró que se garantizó el derecho de defensa del demandante.

Frente a la sanción por inconsistencias en la información remitida en medio magnético “y lo efectivamente reportado en el formulario físico diligenciado por el declarante”, advirtió que en los anexos del pliego de cargos está la tabla en la que se relacionan, uno por uno, “los documentos frente a los que se generaron las inconsistencias con la fecha de recaudo, el número de autoadhesivo y formulario, la casilla en que se verificó la inexactitud y finalmente la diferencia entre la información plasmada en el documento físico y la reportada en el medio magnético”.

Al imponer la sanción, la demandada aceptó parcialmente los argumentos del banco e hizo “un recálculo del correctivo, estableciendo un nuevo porcentaje de error para cada una de las situaciones contempladas en el artículo 675 del E.T.” e incluyó una tabla en la que “se limitó a mencionar el número de documentos a descontar en cada caso (...). Sin embargo, no individualizó cuáles fueron los documentos que tuvo en cuenta para adelantar aquella exoneración. Y, de contera, tampoco sobre los que permanecía vigente la sanción”.

De lo anterior, el a quo encontró truncado el derecho de defensa del actor, pues el acto sancionatorio no le ofreció certeza sobre cuáles de los documentos glosados en el pliego de cargos fueron los “carentes de error” y cuáles presentaban las inconsistencias por las que se le imponía la sanción. En consecuencia anuló parcialmente los actos acusados y levantó la sanción impuesta por este concepto.

En lo referente a la sanción por extemporaneidad en la entrega de la información, el Tribunal indicó que la Administración mantuvo la sanción por las siguientes cintas 11433, 6708, 11331, 6784, 11547, 11568, 6922, 11688, 11689 y 11725 porque el banco no aportó prueba alguna para su exoneración. Así, encontró que la demandada si explicó el motivo para imponer la sanción discutida, pues el actor no demostró que cumplió el deber en el término legal.

Frente a la alegada indebida aplicación del artículo 674 del Estatuto Tributario, encontró configurado el hecho sancionable, esto es, el “error de verificación” por parte de la recaudadora, “habida cuenta de la falta de coincidencia entre la información efectivamente escrita en el formulario entregado por el declarante y la información registrada en el Registró Único Tributario”.

La verificación de los datos contenidos en las declaraciones y recibos de pago es una obligación de las entidades autorizadas para recaudar los tributos administrados por la DIAN, prevista en el artículo



18 de la Resolución N°478 de 2000 proferida por la misma entidad, por tal razón, al momento de recibir las declaraciones y los pagos, el banco debe verificar que el NIT, el nombre o razón social del declarante coincidan con los del RUT, so pena de sanción.

El RUT es el documento idóneo para individualizar a los obligados tributarios, registro que la Administración puede remitir a las entidades autorizadas, en “desarrollo de los convenios suscritos para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones”, sin que pueda exonerarse al Banco de responsabilidad, pues la normativa le exige el “aprovisionamiento de un procedimiento confiable y de personal capacitado para que el trámite de pago se realice exitosamente”.

Respecto de la necesidad de que la Administración demuestre el perjuicio para imponer la sanción, el a quo señaló que la jurisprudencia ha considerado que las recaudadoras “responden por culpa levisima en razón a sus condiciones y al servicio que prestan en el manejo de información y recaudo de los impuestos, por lo que en esa medida se les exige un deber objetivo de cuidado”, además, que no es deber de la demandada demostrar el daño causado, toda vez que, entregar la información con errores afecta el proceso de “convalidación de la información que la DIAN efectúa en sus facultades de verificación y fiscalización”.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, en cuanto, denegó la nulidad de los actos que imponen la sanción prevista en los artículos 674 y 676 del Estatuto Tributario, al respecto, insistió en lo siguiente:

La DIAN impuso la sanción del artículo 674 del E.T., por “errores de verificación”, pero adujo “errores de captura”, al referirse a inconsistencias en el nombre o razón social y no a errores de contenido, las que no generaron inconveniente al cargar la información en las bases de datos de la DIAN, ni al aplicar los pagos a los contribuyentes.

La DIAN verifica la identidad de los contribuyentes con el RUT. El NIT fue debidamente reportado por el Banco; además, los errores en el nombre o razón social son irrelevantes, según el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 que permite que sean corregidos, de oficio o a petición de parte, sin sanción. En este sentido, instruyó a sus funcionarios con la Circular 118 del 2005.

Si en gracia de discusión, se desconociera el argumento anterior, la conducta del Banco no sería sancionable, toda vez que la información reportada a la DIAN fue suministrada por el contribuyente, por lo tanto, sería éste el que lo indujo a error, por lo que al faltar la culpa la sanción es improcedente.

Si por esas inconsistencias, se le imputara “error de verificación”, tendría que demostrarse que, al momento de recibir los documentos, el Banco tenía la base de datos del RUT para la verificación de los datos de los contribuyentes.

Las entidades autorizadas para recaudar no pueden negarse a recibir las declaraciones y pagos que le presenten; además, no existe norma que les permita exigir copia del RUT vigente a los declarantes y no pueden consultar este registro en línea, por lo que, como entidad recaudadora, está imposibilitada para realizar la verificación exigida.

La información del RUT entregada por la DIAN a CIFIN no ofrece certeza de que sea igual a la vigente en el 2009, porque al cotejar la información glosada con esa herramienta, encontró “incongruencias e inconsistencias”, por lo que pide que se revise el fallo a la luz del material probatorio allegado.

Insistió en que, como entidad recaudadora, no puede impedir que un particular cumpla con deberes legales como son declarar y pagar los impuestos.



La DIAN impuso sanción por extemporaneidad en la entrega de información sin analizar las fechas contenidas en el listado de las cintas y documentos entregados por el Banco, allegado con la respuesta al pliego de cargos, hecho que pone en evidencia el rechazo de elementos de prueba, por ende, la indebida valoración probatoria y la toma de decisiones sin el estudio adecuado de las pruebas allegadas, configuran la violación del derecho al debido proceso, por lo que procede la nulidad total de los actos acusados.

La demandada solicitó que se revoque la sentencia apelada, en cuanto levantó la sanción impuesta, prevista en el artículo 675 del E.T., y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

La decisión adolece de defecto fáctico, por indebida valoración probatoria, al no observar las pruebas que están en el proceso, que demuestran que la actuación no vulneró el derecho a la defensa ni el debido proceso del actor.

En el pliego de cargos señaló y remitió al actor los anexos con “los 16230 documentos presentados con errores en la calidad de la grabación del medio magnético”, al responderlo, el banco solicitó “el descuento de 14677 documentos” y aceptó “la ocurrencia de errores en 1553 documentos”. Contó con todos los documentos para verificar la inconsistencia sancionada y ejercer su defensa al responder al pliego de cargos y al interponer el recurso gubernativo; elementos de prueba que no fueron valorados por el Tribunal.

De tales elementos de prueba, se establece: “i) los documentos objeto de infracción, ii) las normas aplicables al caso, iii) las pruebas que se presentaron para debatir la ocurrencia de la conducta sancionada” y que le permitieron presentar los descargos y las pruebas que consideró pertinentes.

La Resolución 8417 de 2011 impuso la sanción anunciada, sin “ninguna modificación en relación con el cargo por el cual se inició el proceso sancionatorio, sino que se establecieron los documentos por los cuales se sancionaría al Banco”, frente a los cuales el Banco debía desvirtuar el cargo, presentando los soportes que demostraran “que la grabación de los documentos coincidiera (sic) en medio físico y magnético”.

En cuanto a la tasación de la sanción, la apelante adujo que no era necesario conocer los documentos por los que impuso la sanción, por lo siguiente:

“... la ley es la que prevé la forma de tasación de la sanción, que de los cuadros que se transcribieron en la sentencia se pueden determinar el número de documentos errados por fecha de recaudo, el porcentaje de error; así como que en la página 146 de la Resolución Sanción 8417 de 2011, se puede corroborar la forma en que se tasó la sanción, lo cual contradice el reproche de la expedición de los actos administrativos objeto de discusión, toda vez que, de estos, sin necesidad de conocer cada documento sancionado, el demandante pudo determinar el método que tuvo en cuenta mi representada al momento de tasar la sanción”.

Agregó, que el actor tenía conocimiento de todos los documentos que contenían error en la grabación o inconsistencias en la información remitida, por lo que a él le correspondía desvirtuar “el yerro que se le endilgaba”, sin que su defensa dependiera de la forma como fue expedido el acto sancionatorio, que pudo demandar directamente y probar la indebida tasación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El actor se opuso al recurso de la demandada e insistió en que la DIAN nunca explicó a qué se refería el error de captura, ni porqué descontó unas glosas y continuó el proceso sancionatorio con las otras, o mejor, porqué aplicó “a las mismas situaciones de hecho, consecuencias jurídicas diferentes sin entrar a justificar el por qué en algunos apartes aceptó las pruebas documentales aportadas y en otros casos, idénticos a los aceptados, rechazó las pruebas entregadas”. No indicó

los casos en los que sumó los presuntos errores presentados en un solo documento, para efectos de determinar los porcentajes de gradualidad que prevé el artículo 675 del Estatuto Tributario.

Repitió los argumentos expuestos al apelar e insistió en los cargos en que fundamenta la nulidad total de los actos acusados, por improcedencia de las sanciones impuestas y que se concretan a: (i) violación del debido proceso por indebida motivación de los actos acusados, (ii) indebida aplicación de los tipos sancionatorios invocados, (iii) indebida valoración probatoria y toma de decisiones sin el estudio adecuado de las pruebas existentes y (iv) indebida tasación de las sanciones previstas en los artículos 675 y 676 del E.T.

La demandada reiteró los argumentos de defensa expuestos a lo largo del proceso, según los cuales, los actos demandados no pueden observarse aisladamente de los anexos del pliego de cargos, acto en el que indicó al demandante los documentos que contienen las infracciones sancionadas.

Insistió en que la sanción del artículo 675 del E. T. es procedente porque “se funda en una presunción legal que no fue desvirtuada por la entidad recaudadora, de quien se entiende, que cuenta con la capacidad técnica suficiente para evitar la remisión de información a la Administración con errores”.

Indicó que, de las pruebas que están en el plenario, se evidencia que la información reportada a la DIAN en medios magnéticos no coincide con la de los formularios y recibos de pago entregados. A manera de ejemplo, citó algunos documentos físicos e indicó la inconsistencia que presenta el medio magnético. Agregó, que el dictamen pericial prueba que debe mantenerse la sanción al existir inconsistencias en la información grabada frente al documento físico, reportada por la entidad bancaria a la DIAN que superó los topes previstos en la normativa. Igualmente, señaló algunos casos.

Insistió en que la sanción por errores de verificación (art. 674 E.T.) es procedente, toda vez que el nombre, la razón social o el número de identificación tributaria contenido en los documentos entregados por el Banco a la DIAN no coincide con los registrados en el RUT, único mecanismo de identificación de los contribuyentes u obligados, hecho que pone en evidencia la ocurrencia del hecho sancionable, pues es deber legal de las entidades recaudadoras, verificar dicha información antes de recibir los documentos. Indicó la forma como en el pliego de cargos “Se identifica el error del documento, la casilla y el dato errado confrontado con el valor del RUT”.

Reiteró que la sanción por extemporaneidad es procedente, toda vez que el banco no desvirtuó la conducta sancionable y que la tasación de las sanciones impuestas está ajustada a los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

El Ministerio Público solicitó que se confirme el fallo apelado, por lo siguiente:

Es procedente la sanción por errores de verificación, pues es obligación de la entidad recaudadora verificar que los datos consignados en las declaraciones y recibos de pago coincidan con los que figuran en el RUT, sin que se trate de un “error irrelevante”, pues, en todo caso, los datos deben coincidir con los del registro único tributario.

Es procedente la sanción por extemporaneidad, toda vez que el apelante no aportó ningún argumento que desvirtúe el hecho sancionable.

Compartió la decisión del a quo de levantar la sanción de que trata el artículo 675 del E.T., al encontrar que la demandada no demostró que haya individualizado los documentos por los que la impuso, es decir, no identificó los documentos grabados que difieren del físico recibido por el Banco, obligación a cargo del ente oficial para garantizar el derecho de defensa.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se controvierte la legalidad de las Resoluciones números 008417 del 1º de agosto de 2011 y 000621 de 1º de febrero de 2012, por las que la Subdirección de Recaudo y Cobranzas de la UAE Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales impuso al banco actor la sanción “equivalente a la suma de setecientos cincuenta y cuatro millones trescientos noventa y un mil quinientos cuarenta y tres (\$754.391.543) pesos mcte. Por errores de verificación, inconsistencia en la información y extemporaneidad en la entrega de la información del régimen de impuestos y aduanas nacionales, durante el periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2009” y la confirmó, al resolver el recurso de reposición, respectivamente.

El a quo anuló parcialmente los actos acusados, en cuanto imponían la sanción por inconsistencias, de que trata el artículo 675, numerales 1, 2 y 3, y mantuvo la sanción por errores de verificación (\$94.695.555), por extemporaneidad magnética (\$133.217) y por extemporaneidad física (\$804.885).

Las partes demandante y demandada apelaron la sentencia de primera instancia, por lo que, conforme al artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, aplicable por disposición del artículo 267 del Código Contencioso, la Sala resolverá sin limitaciones.

A juicio del demandante, la sanción impuesta es improcedente, por “indebida aplicación de los tipos sancionatorios”, por lo siguiente:

Infracción por la que se impuso:	Razones en que funda la nulidad
Errores de verificación (art. 674 ET)	<ul style="list-style-type: none"> - No son “errores de verificación” son “errores de captura”. - Son inconsistencias en el nombre o razón social del usuario. - Diligenciado debidamente el NIT, los demás datos de identificación del usuario son irrelevantes. - Tales inconsistencias no generaron inconveniente al cargar la información en las base de datos de la DIAN, ni al aplicar los pagos a los contribuyentes. - El RUT no es exigible para la presentación de las declaraciones y recibos de pago ante las entidades recaudadoras, ni el banco tiene acceso a esa base de datos. - Legalmente, el banco no puede impedir que los administrados cumplan las obligaciones con el fisco.
Inconsistencias en la información remitida (art. 675 E.T.)	Los actos acusados no determinan los documentos en los que incurrió en la infracción sancionada. La información reportada a la DIAN es la registrada por los usuarios en los documentos que recibió.
Extemporaneidad en la entrega de la información (art. 676 E.T.)	El banco no incurrió en el hecho sancionable, entregó la información en el plazo acordado, hecho probado con el listado de las cintas entregadas a la DIAN.

El demandante argumentó, además, “indebida motivación”, “indebida valoración probatoria” e “indebida tasación de las sanciones reguladas en los artículos 675 y 676 del Estatuto Tributario”.

Por su parte, la demandada sostuvo que la sanción impuesta es procedente, porque el banco incurrió en las conductas sancionables, toda vez que, (i) antes de recibir los documentos no verificó que los datos relacionados con la identificación del usuario coincidieran con los registrados en el RUT, (ii) encontró inconsistencias en la información remitida en medio magnético, toda vez que difiere de la contenida en los documentos físicos y (iii) no está probada la entrega de la información de manera oportuna. Agregó, que los actos tienen el fundamento fáctico y jurídico suficiente para que el banco ejerciera sus derechos. Que se valoraron debidamente los elementos de prueba. Y, que el monto de la sanción respeta los principios de razonabilidad y proporcionalidad.



Corresponde a la Sala determinar si el Banco actor, en su condición de entidad autorizada para recaudar tributos, incurrió en las conductas por las que se le impuso la sanción discutida, esto es, “errores de verificación”, “inconsistencias en la información remitida” y en “extemporaneidad en la entrega de la información”, de ser así, si es procedente la sanción impuesta y si, ésta debe ser graduada.

Para resolver, es preciso hacer referencia a que, de conformidad con el artículo 800 del Estatuto Tributario, los impuestos, anticipos y retenciones deben pagarse en los lugares que, para tal efecto, señale el Gobierno Nacional, quien podrá recaudarlos por intermedio de los bancos y demás entidades financieras.

Los bancos y demás entidades que obtengan autorización para recaudar y cobrar impuestos, anticipos retenciones, sanciones e intereses y para recibir declaraciones tributarias, deberán cumplir las obligaciones previstas en el artículo 801 ib, que a continuación se transcriben:

“a. 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.

“b. Guardar y conservar los documentos e informaciones relacionados con las declaraciones y pagos, de tal manera que se garantice la reserva de los mismos.

“c. Consignar los valores recaudados, en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

“d. Entregar en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito público, las declaraciones y recibos de pago que hayan recibido.

“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.

“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.”

Por medio de la Resolución 008 de 2000, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público reglamentó el proceso de “recepción” de las declaraciones y recaudo de impuestos, anticipos, sanciones, retenciones e intereses y demás tributos administrados por la UAE DIAN, que realiza por intermedio de las entidades autorizadas para recaudar. En el artículo 8, contempló las obligaciones a cargo de tales entidades y delegó en la DIAN la facultad de regular dicho proceso.

En cumplimiento de esta atribución, la UAE-DIAN implementó el esquema de recibo y recaudo, mediante la Resolución 478 de 2000. En cuanto a las obligaciones de verificar, recibir, recaudar y suministrar en forma sistematizada la información recibida, de que tratan los literales a), d), f) y g) del artículo 801 del E.T., la resolución, dispuso:

“ARTÍCULO 18. [modificado por el artículo 3º de la Resolución 2184 de 2004] VERIFICACIÓN PREVIA A LA RECEPCIÓN. Para los efectos previstos en esta Resolución, las Entidades Autorizadas para Recaudar, al momento de recibir las declaraciones y recibos de pago, deberán verificar que:

“(En las) DECLARACIONES: [y (En los) RECIBOS DE PAGO]

“a) El Número de Identificación Tributaria, NIT, y nombre o razón social registrado en el formulario coincidan con la Tarjeta Plastificada, el certificado de la Cámara de Comercio, la cédula de ciudadanía para las personas naturales o el certificado que para tal efecto expida la DIAN que se exhiba conforme al artículo anterior⁷ de la presente Resolución.

“(…)

“PAR. 3º—La entidad autorizada para recaudar deberá mantener un software en caja que le permita hacer la correcta verificación de las declaraciones y recibos de pago, el cual será actualizado de acuerdo con las indicaciones que para el efecto señale la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

“ARTÍCULO 8. OBLIGACIÓN DE ATENDER A TODOS LOS CONTRIBUYENTES Y DE RECEPCIONAR TODAS LAS DECLARACIONES. Las Entidades Autorizadas para Recaudar deberán recepcionar las declaraciones y recaudar, en moneda legal colombiana, los tributos de todos los contribuyentes o declarantes que lo soliciten, sean o no sus clientes, cualquiera que sea el monto de sus deudas y en todas sus oficinas, agencias o sucursales, ubicadas en el territorio nacional, con las excepciones previstas en esta resolución o las que posteriormente señale la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

“(…)”.

“ARTÍCULO 24. PROCEDIMIENTO PARA ENTREGA DE PAQUETES. Se deben cumplir los requisitos para la conformación de los paquetes, el lugar de entrega, el contenido del formato de envío y el diligenciamiento de la planilla de control, anexos Nos. 4, 5, 6 y 7 de la presente Resolución.

“ARTÍCULO 26. PLAZO PARA LA ENTREGA DE PAQUETES. Los paquetes de originales de formularios se entregarán discriminados por Grandes, Otros y Tributos Aduaneros junto con sus planillas de control y formatos de envío, dentro de los catorce (14) días hábiles siguientes a la fecha de recepción y recaudo, conforme se establece en el anexo No. 6 de la presente Resolución. El horario para la entrega de los paquetes será fijado por la respectiva Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales.”

“ARTÍCULO 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.

⁷ R.478/00, art. 17. DEBER DE PRESENTAR EL NIT EXCEPCIONES. Para efectos de la presentación de las declaraciones tributarias y aduaneras y el pago de las obligaciones reguladas en la presente resolución, el documento de identificación será el "Número de Identificación Tributaria" NIT, asignado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (…)

“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”.

“ARTÍCULO 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.

“ARTÍCULO 32. PLAZO PARA LA ENTREGA DE INFORMACIÓN EN MEDIO MAGNÉTICO O ELECTRÓNICO. El plazo establecido para la entrega de la información de impuestos nacionales y tributos aduaneros, grabada en medios magnéticos o en el medio electrónico que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá entregarse en la ciudad de Santafé de Bogotá, o en la ciudad que se designe para el efecto, dentro de los once (11) días hábiles siguientes a la fecha de recepción o recaudo.

“Parágrafo. La entrega de la información en medio magnético, a que se refiere la presente resolución, deberá hacerse por día de recaudo”.

La Ley 863 de 2003 (art. 19), adicionó el artículo 555-2 del Estatuto Tributario, por el cual constituyó el Registro Único Tributario –RUT, como único mecanismo para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos de obligaciones administradas por la DIAN.

De la normativa referenciada se concluye que, es obligación de las entidades autorizadas para recaudar 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, esto es, con los datos que, del mismo sujeto, figuren en el RUT.

Para el efecto, la entidad recaudadora, previo a recibir los mencionados documentos, debe verificar que el número de identificación tributaria y el nombre o razón social, según el caso, registrados en el formulario coincidan con los del certificado del RUT.

Otra de las obligaciones a cargo de las entidades recaudadoras es transcribir la información contenida en las declaraciones y recibos de pago recibidos, atendiendo las disposiciones técnicas impartidas para el efecto.

Además, debe entregar, de una parte, la “información física”, esto es, los formularios de declaración y recibos de pago que haya recibido y, de otra, la “información en medios magnéticos”, es decir, la información contenida en los documentos físicos transcrita, conforme a las especificaciones técnicas y requisitos exigidos y en los plazos fijados para el efecto.

El Estatuto Tributario, en los artículos 674, 675 y 676, establece conductas de las entidades autorizadas para recaudar impuestos que constituyen infracción y la sanción a imponer en cada caso. En el artículo 678 ib, señala el funcionario competente para imponerla, el procedimiento y el recurso procedente contra el acto que impone la sanción⁸.

1. El texto del artículo 674, numeral 1°, dice:

⁸ E.T., art. 678 COMPETENCIA PARA SANCIONAR A LAS ENTIDADES RECAUDADORAS. Las sanciones de que tratan los artículos 674, 675 y 676, se impondrán por el Subdirector de Recaudación de la Dirección General de Impuestos Nacionales, previo traslado de cargos, por el término de quince (15) días para responder. En casos especiales, el Subdirector de Recaudación podrá ampliar este término./ Contra la resolución que impone la sanción procede únicamente el recurso de reposición que deberá ser interpuesto dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación de la misma, ante el mismo funcionario que profirió la resolución.” [Artículo declarado exequibles por la Corte Constitucional en las sentencias C-506/02, C-893/02 y C-739/06, por los cargos propuestos en las respectivas demandas].

“ARTÍCULO 674. ERRORES DE VERIFICACIÓN. Las entidades autorizadas para la recepción de las declaraciones y el recaudo de impuestos y demás pagos originados en obligaciones tributarias, incurrirán en las siguientes sanciones, en relación con el incumplimiento de las obligaciones derivadas de dicha autorización:

“1. Hasta 1 UVT [año gravable 2009 \$23.763]⁹ por cada declaración, recibo o documento recepcionado con errores de verificación, cuando el nombre, la razón social o el número de identificación tributaria, no coincidan con los que aparecen en el documento de identificación del declarante, contribuyente, agente retenedor o responsable.

“2. ...”

Según la norma, las entidades autorizadas para recaudar serán sancionadas cuando incumplan la obligación de garantizar que la identificación que figura en las declaraciones y recibos de pago recibidos coincida con la del documento de identificación del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deber que deben cumplir al momento de recibir los documentos, en el que la persona designada por la entidad bancaria verifica que los datos de identificación registrados en los formularios de declaración y recibos de pago coincidan con los inscritos en el RUT.

El incumplimiento de esta obligación se configura cuando los datos correspondientes a nombre, razón social o número de identificación tributaria consignados en las declaraciones o recibos de caja recibidos por el Banco no coinciden con los que figuran en el RUT, que para efectos tributarios, es el único mecanismo que sirve para identificar a quienes tienen el carácter de declarante, contribuyente, agente retenedor o responsable de obligaciones administradas por la DIAN.

Para esta infracción, la normativa establece la sanción de “hasta 1 UVT” por cada documento recibido por la entidad recaudadora con “errores de verificación”. Así, el artículo 674 ib, prevé tanto el supuesto de hecho constitutivo de la infracción como la sanción correspondiente.

2. El texto del artículo 675 del Estatuto Tributario dispone:

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

“1. Hasta 1 UV T [año gravable 2009 \$23.763], 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 2 UVT [año gravable 2009 \$47.526], 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 3 UVT [año gravable 2009 \$71.289], cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cinco por ciento (5%).

Esta disposición consagra como sancionable la “inconsistencia” en la información remitida en medio magnético por la entidad recaudadora a la DIAN. Hecho sancionable que se configura cuando la

⁹ La Ley 1111 de 2006, artículos 50 y 51, ajustó los valores absolutos en términos de UVT (Unidad de Valor Tributario), para el 2009, fue de \$23.763 (R.1063/2008).



información suministrada en medio magnético no coincide con la información contenida en los documentos físicos [declaraciones y recibos de pagos recibidos] remitidos.

La norma prevé la sanción que se impone por este hecho de acuerdo a la proporción que tenga el número de documentos que presenten error en relación con el total de documentos recibidos por la entidad recaudadora en el mismo día, así:

Proporción de los documentos con errores en relación con el total de documentos recibido en el mismo día	Sanción
Hasta el 1%	Sin sanción
Mayor al 1% y no superior al 3%	Hasta 1 UVT
Mayor al 3% y no superior al 5%	Hasta 2 UVT
Mayor al 5%	Hasta 3 UVT

Dispone expresamente que la sanción se impone “por cada documento que presente uno o varios errores”

3. El artículo 676 del Estatuto Tributario establece:

“Artículo 676. Extemporaneidad en la entrega de la información. Cuando las entidades autorizadas para recaudar impuestos, incumplan los términos fijados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para entregar a las Administraciones de Impuestos los documentos recibidos; así como para entregarle información en medios magnéticos en los lugares señalados para tal fin, incurrirán en una sanción hasta 20 UVT [año gravable 2009 \$475.260], por cada día de retraso”.

Esta norma tipifica como infracción de las entidades autorizadas para recaudar el incumplimiento en la entrega de la información, esto es, de los documentos físicos recibidos y de los medios magnéticos correspondientes, en los plazos y lugares señalados para tal fin; y establece la sanción de “hasta 20 UVT” por cada día de retardo.

La actuación demandada

La DIAN formuló el Pliego de Cargos N°00014 del 22 de diciembre de 2010 “a la entidad autorizada para recaudar BANCO BBVA COLOMBIA (...), por incurrir en las conductas sancionables descritas en los artículos 674, 675 y 676 del Estatuto Tributario, entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2009”, detalladas en el CD anexo que es parte integral de dicho acto. En el artículo segundo de la parte resolutive, propuso como “factores para determinar la sanción”, los siguientes:

“I. Artículo 674 del Estatuto Tributario: Los documentos recepcionados con errores de verificación, son:

“Por el numeral 1°. Son cuatro mil novecientos ocho (4908) documentos cuyo nombre, la razón social o número de identificación tributaria no coinciden con los que aparecen en el documento de identificación (RUT) del declarante, contribuyente, agente retenedor o responsable.

“II. Artículo 675 del Estatuto Tributario: Los documentos presentados con errores en la calidad de la grabación del medio magnético, son:

“Por el numeral 1°: Dos mil ochocientos treinta y un (2.831) documentos, con un porcentaje mayor al uno por ciento (1%) y no superior al tres por ciento (3%) de los documentos recepcionados en un mismo día de recaudo.

“Por el numeral 2: Diez mil trescientos sesenta y nueve (10.369) documentos recepcionados con errores en la calidad de la grabación del medio magnético, con un porcentaje mayor al tres por ciento (3%) y no superior al cinco por ciento (5%) de los documentos recepcionados en un mismo día de recaudo.

“Por el numeral 3º: Tres mil treinta (3.030) documentos recepcionados con errores en la calidad de la grabación del medio magnético, con un porcentaje mayor al cinco por ciento (5%) de los documentos recepcionados en un mismo día de recaudo.

“III. Artículo 676 del Estatuto Tributario: Los documentos presentados extemporáneamente, son:

“Por información magnética: Mil doscientos ochenta y cuatro (1.284) documentos magnéticos presentados con extemporaneidad entre uno (1) y trescientos treinta y seis (336) días, cuyo total acumulado asciende a seis mil cuatrocientos noventa y dos (6.492) días.

“Por información física: Once mil trescientos sesenta y siete (11.367) documentos físicos presentados con extemporaneidad entre uno (1) y seiscientos nueve (609) días, cuyo total acumulado asciende a un millón novecientos quince mil ochocientos treinta y un (1.915.831) días.

“El total de documentos recepcionados por la entidad autorizada para recaudar entre 1º de enero y el 31 de diciembre de 2009, es de setecientos ochenta y ocho mil cuatrocientos cincuenta y nueve (788.459).”

Al imponer la sanción, mediante la Resolución N°008417 del 1º de agosto de 2011, determinó el monto de la siguiente manera:

1. Sanción prevista en el artículo 674 del Estatuto Tributario.

Luego de relacionar, en una tabla¹⁰, los documentos que descontaría, “por coincidir el documento recepcionado por el Banco con la información de la base de datos que la DIAN posee del RUT”, en los que evidenció el valor del documento y el valor del RUT, manifestó que “De los cuatro mil novecientos ocho (4908) documentos recepcionados con errores de verificación se descuentan novecientos veintitrés (923) quedando tres mil novecientos ochenta y cinco (3985) documentos con errores de verificación”.

Concepto	Errores de verificación	Valor base de liquidación	Valor Sanción
Por errores de verificación, art. 674	3.985	\$23.763	94.695.555

2. Sanción prevista en el artículo 675 del Estatuto Tributario.

En una tabla¹¹, con las casillas “FECHA DE RECAUDO”, “TOTAL DOC RECIBIDOS POR FECHA”, “TOTAL DOC ERRADOS POR FECHA”, “PORCENTAJE DE ERROR”, “DOC A DESCONTAR”, “NUEVO TOTAL DE DOC ERRADOS” y “NUEVO PORCENTAJE” y con 29 renglones (fechas), relacionó el número de documentos que “no superan el uno por ciento (1%)” y, advirtió que “no son sancionables”.

2.1. En relación con la sanción prevista en el numeral 1.

Incluyó tabla con las mismas casillas que la anterior y 34 renglones (fechas) y, a continuación, precisó: “De los dos mil ochocientos treinta y un (2831) documentos se sancionan dos mil veintinueve (2029) documentos por estar dentro del rango superior al uno por ciento (1%) y no superior al tres (3%) del total de documentos”.

¹⁰ La Tabla tiene las casillas: “Cod Admon”, “Mod”, “Tipo Doc”, “Código Tipo Doc”, “Fecha Prest”, “Nit”, “Autoadhesivo”, “Campo (Casilla)”, “Nombre Campo”, “Valor en el Documento” y “Valor en el Rut”, puede verse en las hojas 114 a 145 del acto sancionatorio.

¹¹ Ver hoja 5 de la resolución sancionatoria.

Concepto	Errores sancionables	Valor base de liquidación	Valor Sanción
Por inconsistencias, art. 675, num. 1	2.029	\$23.763	48.215.127

2.2. En relación con la sanción prevista en el numeral 2.

Incluyó tabla, con las mismas casillas que las dos anteriores y 52 renglones (fechas) y, a continuación, señaló: “De los diez mil trescientos sesenta y nueve (10.369) documentos se sancionan nueve mil treinta y dos (9.032) documentos por estar dentro del rango mayor al tres (3%) por ciento y no superior al cinco (5%) del total de documentos”.

Concepto	Errores sancionables	Valor base de liquidación	Valor Sanción
Por inconsistencias, art. 675, num. 2	9.032	\$47.526	429.254.832

2.3. En relación con la sanción prevista en el numeral 3.

Incluyó tabla, con las mismas casillas que las tres anteriores y 15 renglones y, a continuación, anotó: “De los tres mil treinta (3.030) documentos se sancionan dos mil quinientos cuarenta y tres (2.543) documentos por estar dentro del rango mayor al cinco (5%).”

Concepto	Errores sancionables	Valor base de liquidación	Valor Sanción
Por inconsistencias, art. 675, num. 3	2.543	\$71.289	181.287.927

Puntualizó: “Conforme a lo anterior, se sancionan los documentos por encontrarse grabados en forma diferente al físico”.

3. Sanción prevista en el artículo 676 del Estatuto Tributario.

3.1. Extemporaneidad magnética

El acto dice:

“Se mantiene la sanción propuesta respecto de las siguientes cintas: Nos. 11433 de fecha de recaudo 2008/04/17, 6708 de fecha de recaudo 2008/12/16, 11331 de fecha de recaudo 2008/12/16, 6784 de fecha de recaudo 2009/02/10, 11547 de fecha de recaudo 2009/07/08, 11568 de fecha de recaudo 2009/07/16, 6922 de fecha de recaudo 2009/09/14, 11688 de fecha de recaudo 2009/09/14, 11689 de fecha de recaudo 2009/09/15, 11725 de fecha de recaudo 2009/11/13, por no presentar pruebas a la Entidad Financiera”

Enseguida, en una tabla con las casillas: “MOD”, “NÚMERO CINTA”, “FECHA DE RECAUDO”, “FECHA LÍMITE DE ENTREGA”, “FECHA DE ENTREGA”, “DOC DE LA CINTA”, “EXTEMP POR DOC” y “EXTEMP DOC POR CINTA” y 9 renglones en los que relaciona las cintas (5112, 5201, 5203, 5200, 5199, 5196, 5193, 11497 y 11496) que exonera de la extemporaneidad. Al final, totaliza las casillas “DOC DE LA CINTA” 1.215 y “EXTEMP DOC POR CINTA” 3.289, para precisar, lo siguiente:

“De los mil doscientos ochenta y cuatro (1.284) documentos magnéticos se descuentan mil doscientos quince (1.215) quedando sesenta y nueve (69) documentos extemporáneos. Del total acumulado de seis mil cuatrocientos noventa y dos (6.492) días extemporáneos se descuentan tres mil doscientos ochenta y nueve (3.289) días, quedando un total de tres mil doscientos tres (3.203) días entre uno (1) y trescientos treinta y seis (336) días a sancionar”.

Concepto	Días extemp.	Valor base de liquidación	Factor de gradualidad	Valor Sanción

Por extemporaneidad magnética, art. 676	3.203	\$475.260	0,0000875	133.217
---	-------	-----------	-----------	---------

3.2. Extemporaneidad en los documentos físicos

El acto dice:

“Analizados los documentos extemporáneos enviados en el pliego de cargos se exoneran los que presentan extemporaneidad superior a 51 días ya que corresponden a reprocesos de recepción efectuados en la administración.

“De acuerdo con los restantes documentos la entidad financiera no presenta prueba.

“Se procede al descuento de los siguientes documentos:

[incluye tabla con las siguientes casillas: “ADM”, “MOD”, “TIPO DOC”, “FORMATO”, “NUMERO DE DOCUMENTO”, “NUMERO AUTOAD”, “FECHA DE REC”, “FECHA LIMITE”, “FECHA RAD”, “NÚMERO DE PAQUETE”, “DÍAS EXTEM”, y “NÚMERO DE CINTA”. Al final de la tabla hay un “TOTAL” y las siguientes cifras “5559” y “1884620”]¹². Y, a continuación, precisa:

“De los once mil trescientos sesenta y siete (11.367) documentos se descuentan cinco mil quinientos cincuenta y nueve documentos (5.559) quedando un total de cinco mil ochocientos ocho (5.808) documentos extemporáneos. Del total acumulado de un millón novecientos quince mil ochocientos treinta y un (1.915.831) días extemporáneos se descuenta un millón ochocientos ochenta y cuatro mil seiscientos veinte (1.884.620) quedando treinta y un mil doscientos once (31.211) entre uno (1) y cincuenta (50) días a sancionar”.

Concepto	Días extemp.	Valor base de liquidación	Factor de gradualidad	Valor Sanción
Por extemporaneidad física, art. 676	31.211	\$475.260	0,0000543	804.885

Al resolver el recurso gubernativo, la Administración no acogió los argumentos de la entidad recaudadora y confirmó el acto recurrido.

Precisado lo anterior, la Sala procede al análisis de los cargos, así:

1. Sanción por errores de verificación (art. 674 E.T.)

Pliego de cargos	Resolución sanción
Propone la sanción por 4908 documentos porque el nombre, la razón social o número de identificación tributaria no coinciden con los que aparecen en el RUT del declarante, contribuyente, agente retenedor o responsable.	Acepta y descuenta 923 documentos e impone la sanción por 3985 documentos con errores de verificación.

A juicio del demandante, los errores glosados son “de captura” y “por interpretación” debido a lo ilegible de lo escrito en los documentos recibidos. Son inconsistencias en el nombre o razón social irrelevantes, toda vez que la Administración puede corregirlos de oficio, según lo dispone el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 y la Circular DIAN 118 del mismo año y diligenció debidamente el NIT; además, no causaron inconveniente alguno a la administración y como entidad recaudadora está imposibilitada para realizar la verificación exigida.

¹² Ver la tabla en las hojas 9 a 114 del acto sancionatorio.

Al respecto, la Sala insiste en que, al momento de recibir los formularios y/o recibos de pago, las entidades autorizadas para recaudar deben verificar que el número de identificación tributaria y el nombre o razón social escritos en dichos documentos coincidan con los registrados en el RUT y que, los errores en la verificación son sancionables.

Así, esta infracción se configura cuando confrontado el nombre, razón social o número de identificación tributaria consignado en las declaraciones o recibos de caja recibidos por el Banco no coincide con los datos que figuran en el RUT, sin que pueda confundirse, como lo hace la demandante, con “errores de captura” o “por interpretación”, que se relacionan con la obligación de transcribir la información recibida, para su entrega en medios magnéticos.

La Ley 962 de 2005, sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos, en el Capítulo VI relacionado con los procedimientos y trámites del sector de hacienda y crédito público, estableció en el artículo 43, lo siguiente:

“CORRECCIÓN DE ERRORES E INCONSISTENCIAS EN LAS DECLARACIONES Y RECIBOS DE PAGO. Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año y/o período gravable; estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar.

“Bajo estos mismos presupuestos, la Administración podrá corregir sin sanción, errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.

“La corrección se podrá realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando registros y los estados financieros a que haya lugar, e informará de la corrección al interesado.

“La declaración, así corregida, reemplaza para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, si dentro del mes siguiente al aviso el interesado no ha presentado por escrito ninguna objeción.

El legislador del 2005 expidió dicha ley con el fin de suprimir trámites innecesarios, relativos a la corrección de omisiones o errores de carácter meramente formal y así, facilitar las relaciones de los particulares con la Administración Pública.

Mediante la Circular 118 de 2005, el Director de la DIAN, hizo precisiones para la aplicación de la mencionada Ley y estableció el procedimiento interno para la corrección, sin sanción, de errores e inconsistencias en las declaraciones presentadas. Indicó que la Administración, de oficio o a petición de parte, podía corregir sin imponer sanción la omisión o errores en los nombres y apellidos o razón social del contribuyente.

Sin embargo, la normativa antes señalada aplica para las declaraciones presentadas por contribuyentes, responsables, declarantes y agentes retenedores y, en este caso, se discute la legalidad de la sanción impuesta a una entidad autorizada para recaudar tributos, cuyas obligaciones no hacen parte de las situaciones reguladas en la Ley 962 de 2005.

No obstante lo anterior, revisada la actuación enjuiciada, se advierte que la Administración propuso la sanción por errores de verificación, por 4908 documentos recibidos por el Banco, en los que, al confrontarlos con el RUT, encontró diferencias en el nombre, la razón social o el número de

identificación tributaria, por lo que, propuso la sanción prevista en el artículo 674 del E.T., esto es, de una (1) UVT por documento.

Al responder el pliego de cargos, el Banco sostuvo que grabó la información como aparece en los formularios diligenciados y que algunos errores obedecen a la interpretación dada a los escritos de forma ilegible, afirmaciones que soportó con el CD anexo, que contiene el archivo con la muestra de “674 imágenes”.

Para imponer la sanción, la Administración advirtió que “Una vez verificadas las pruebas aportadas por la Entidad Recaudadora en la respuesta al pliego de cargos, se procede al descuento de los siguientes documentos por coincidir, el documento recepcionado por el Banco con la información de la base de datos que la DIAN posee del RUT”.

A continuación incluye la relación de tales documentos, de la que se indican algunos ejemplos¹³:

Cod Admon	Mod	Tipo Documento	Codigo Tipo Documento	Fecha Presentacion	Nit	Autoadhesivo	Campo (Casilla)	Nombre Campo	Valor en el Documento
32	Otros	Ventas	3	20090318	98111610592		8	Segundo apellido	MIRANDA
32	Otros	Ventas	3	20090318	98111610592	13018010064111	7	Primer apellido	ALJURE
32	Otros	Ventas	3	20090318	98111610592		11	Razon social	
32	Otros	Renta	1	20090625	19480550		9	Primer nombre	ANTONIO
32	Otros	Renta	1	20090625	19480550		10	Otros nombres	
32	Otros	Renta	1	20090625	19480550	13021010050938	8	Segundo apellido	MANUEL
32	Otros	Renta	1	20090810	79272168	13021010053781	7	Primer apellido	GABRIEL
32	Otros	Renta	1	20090810	79272168		10	Otros nombres	BUSTOS
32	Otros	Renta	1	20090810	79272168		8	Segundo apellido	
32	Otros	Renta	1	20090810	79272168		9	Primer nombre	GARCIA
32	Otros	Retencion	4	20090518	900271453	13023010039067	11	Razon social	NEIRA RU BETANCOURT Y MARQUEZ CONSULTORES S S
32	Otros	Retencion	4	20091020	900228874	13023010049276	11	Razon social	CAMPANAMINERA INTERNACIONAL LTDA
2	Otros	Ventas	3	20090121	900235772	13026010573161	11	Razon social	S Y E CONSUHOR E U
25	Otros	Retencion	4	20090210	900143818	13026010573842	11	Razon social	FONDO DE DESARROLLO EMPRESARIAL ALBANIA

¹³ La Tabla puede verse en las hojas 114 a 145 del acto sancionatorio.

									COOPERATIVA MULTIACTIVA DEMTOSUMRPTC AUTOMOTRIZ OBRAS CIVILES DE ALB
25	Otros	Ventas	3	20090709	900072477	13026010580091	11	Razon social	
32		Ventas	3	20090518	9001730630	13023010039114	5	Número de identificación tributaria	9001730630
32		Retencion	4	20090804	9002004307	13026010581643	5	NIT	9002004307
25		Renta	1	20090806	67741841	13026010581937	5	NIT	67741841
32		Ventas	3	20090908	9002004307	13026010584877	5	Número de identificación tributaria	9002004307
32		Renta	1	20090730	39684148		10	Otros nombres	HELENA
32		Renta	1	20090730	39684148		7	Primer apellido	GOMEZ
32		Renta	1	20090730	39684148		9	Primer nombre	MARIA
32		Renta	1	20090730	39684148		8	Segundo apellido	PEREZ
32		Renta	1	20090730	39684148	13019010095107	5	NIT	39684148

Luego, concluyó que:

“De los cuatro mil novecientos ocho (4908) documentos recepcionados con errores de verificación se descuentan novecientos veintitrés (923) quedando tres mil novecientos ochenta y cinco (3985) documentos con errores de verificación”.

Y, liquidó la sanción así:

Errores de verificación	Valor base de liquidación	Valor Sanción
3.985	\$23.763	\$94.695.555

Al respecto, la Sala advierte que, si bien es cierto, del número de documentos glosados por errores de verificación, la Administración descontó 923, también lo es que, guardó silencio frente a los 674 documentos mencionados en la respuesta del banco al pliego de cargos con los que pretendía demostrar sus afirmaciones y, sin individualizar los documentos y, por ende, por el error o errores que presuntamente cometió el banco en cada uno, impuso la sanción por errores de verificación sobre el resultado aritmético obtenido, lo que no ofrece certeza de cuáles de los documentos aportados como prueba aceptó, cuáles rechazó y por qué motivo, y sobre cuáles, definitivamente, impuso la sanción.

Cabe destacar que revisado el CD [anexo del pliego de cargos], en particular, el “ANEXO INCONSISTENCIAS EN RECEPCIÓN ARTÍCULO 674 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO”, se advierte que el listado de documentos glosados indica el número “Campo (casilla)” que contiene error, que puede corresponder al número de identificación tributaria (5), primer apellido (7), segundo apellido (8), primer nombre (9), otros nombres (10) y razón social (11), el “Valor en el documento” y el “Valor en el Rut”, de los que se observa que, en unos casos, los presuntos errores se debieron al cambio en el orden de los nombres, de los apellidos, de la razón social; por informar el nombre incompleto, por la utilización de siglas o abreviaturas, por adicionar o suprimir letras o caracteres y, en otros casos,

se indica el “Valor en el documento” pero el “Valor en el Rut” está en blanco, sin que se determine cuál es el error de verificación, como puede verse en los ejemplos indicados.

Frente a errores similares a los mencionados, en oportunidad anterior¹⁴, la Sección se pronunció en los siguientes términos:

“La Sala precisa que la abreviatura o la sigla que utiliza el contribuyente también lo identifica y en muchos casos se incluye en el certificado de existencia y representación legal o en el mismo RUT, amén de que en muchos casos la extensión del nombre impedía incluirlo en el renglón correspondiente de la declaración, como quedó evidenciado en algunos de los casos antes reseñados y, en otros, los contribuyentes optaron por suprimir caracteres, pero de todas formas existía coincidencia con los datos del RUT y, se insiste, permitía identificar al declarante.

“También resulta relevante indicar que en el CD anexo y en relación con más de 2934 documentos, se señalan los datos del documento recibido por el Banco actor, pero la casilla correspondiente a los datos del RUT aparece vacía, es decir, no es posible determinar el error de verificación en que se fundamentó la DIAN y en los actos acusados no se indica esta situación en concreto.

“En esas condiciones, esta Sección advierte que no se configuró la conducta sancionada, esto es, el recibo de documentos con errores de verificación, toda vez que existe coincidencia con el NIT del declarante, los datos del nombre o razón social concuerdan con los consignados en el RUT y en muchos otros de los casos glosados por la DIAN, no se especificó el error de verificación.

Teniendo en cuenta que en el presente caso, la Administración en el acto sancionatorio no precisó cuáles de los 4908 documentos inicialmente glosados son los 3.985 documentos con errores de verificación que dieron lugar a la sanción, no existe certeza de en cuál de los eventos mencionados encuadran, situación que restringió el derecho de defensa del banco actor y con ello el derecho al debido proceso, por lo que procede la nulidad de los actos acusados en cuanto imponen la sanción “por errores de verificación”.

2. Sanción por inconsistencia en la información remitida (art. 675 E.T.)

La Administración propuso esta sanción al encontrar documentos grabados en forma diferente al físico.

El demandante ha insistido en que la sanción se impone por documento y no por errores. Que los actos acusados no determinan los documentos en los que incurrió en la infracción sancionada y que la información entregada a la DIAN fue procesada tal y como está en los documentos físicos diligenciados por los usuarios y conforme a las especificaciones técnicas exigidas.

Al respecto, es precisó insistir en que, la “inconsistencia” que sanciona el artículo 675 del Estatuto Tributario se configura cuando la información entregada en medio magnético no coincide con la contenida en los documentos físicos remitidos [declaraciones y recibos de pago recibidos por la recaudadora].

La norma dispone expresamente que la sanción se impondrá, por cada documento que presente dicha inconsistencia, independientemente del número de errores que, en relación con el mismo documento, sean detectados; además, consagra la manera como debe liquidarse, teniendo en cuenta la relación porcentual entre el número de documentos con errores y el número total de documentos recibidos por la entidad bancaria, en un determinado día de recaudo. En todo caso, prevé que si dicha relación no supera el 1% no hay lugar a imponer sanción por los documentos recibidos que presenten errores.

¹⁴ Sentencia del 27 de marzo del 2014, Exp. 19370. C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

Revisada la actuación enjuiciada, se advierte que la Administración propuso la sanción por inconsistencia en la información remitida en medios magnéticos porque al confrontarla con la de los documentos físicos, encontró que no coincidían, por lo que, en el acto previo, la planteó así:

Numeral del art. 675 E.T.	Número de Documentos	Sanción prevista x documento
1. Mayor al 1% y no superior al 3%	2.831	1 UVT
2. Mayor al 3% y no superior al 5%	10.369	2 UVT
3. Mayor al 5%	3.030	3 UVT

Revisados los archivos contenidos en el CD anexo al pliego de cargos se advierte que los relacionados con esta sanción son 4, de los cuales 3 contienen tabla con las columnas “Fecha de recaudo”, “Total documentos recibidos por fecha”, “Total documentos errados por fecha” y “Porcentaje de error”. Cada tabla al final totaliza la tercera columna y el resultado corresponde al número de documentos por los que fue propuesta la sanción. El cuarto archivo contiene la relación de los documentos individualizados con las inconsistencias glosadas.

Al responder el pliego de cargos, el Banco sostuvo que la sanción se debe imponer por documento y no por error y solicitó que se tenían que descontar 14.677 documentos porque grabó la información de acuerdo al documento físico y que la envió correctamente; además, remitió CD para demostrar sus afirmaciones.

Luego de examinar la respuesta del banco, la Administración dijo aceptar parcialmente los motivos de inconformidad y, a continuación, incluyó tabla que indica los documentos que “no superan el uno por ciento (1%)” y que “no son sancionables”.

A manera de ejemplo se citan los cinco primeros renglones de la tabla, así:

FECHA DE RECAUDO	TOTAL DOC RECIBIDOS POR FECHA	TOTAL DOC ERRADOS POR FECHA	PORCENTAJE DE ERROR	DOC A DESCONTAR	NUEVO TOTAL DE DOC ERRADOS	NUEVO PORCENTAJE
20090507	1975	20	1.01%	11	9	0,46%
20090603	1368	14	1.02%	1	13	0,95%
20091005	1354	14	1.03%	2	12	0,89%
20090601	992	11	1.11%	2	9	0,91%
20091006	1773	20	1.13%	6	14	0,79%

Luego, en relación con las sanciones de que tratan los numerales 1, 2 y 3 del artículo 675 del E.T., incluyó por cada uno, tabla para indicar el número de documentos sancionables, por fecha de recaudo. A manera de ejemplo se citan los cinco primeros renglones de cada tabla, así:

Numeral 1

FECHA DE RECAUDO	TOTAL DOC RECIBIDOS POR FECHA	TOTAL DOC ERRADOS POR FECHA	PORCENTAJE DE ERROR	DOC A DESCONTAR	NUEVO TOTAL DE DOC ERRADOS	NUEVO PORCENTAJE
20091106	2160	26	1.20%	1	25	1,16%
20091207	2127	26	1.22%	2	24	1,13%
20091104	1673	21	1.26%	4	17	1,02%
20090810	6666	84	1.26%	8	76	1,14%

20091028	935	12	1.28%	1	11	1,18%
----------	-----	----	-------	---	----	-------

Numeral 2

FECHA DE RECAUDO	TOTAL DOC RECIBIDOS POR FECHA	TOTAL DOC ERRADOS POR FECHA	PORCENTAJE DE ERROR	DOC A DESCONTAR	NUEVO TOTAL DE DOC ERRADOS	NUEVO PORCENTAJE
20090825	4155	126	3.03%	13	113	2,72%
20090824	5075	166	3.27%	6	160	3,15%
20090715	6528	215	3.29%	5	210	3,22%
20090818	6551	217	3.31%	1	216	3,30%
20091210	4566	153	3.35%	16	137	3,00%

Numeral 3

FECHA DE RECAUDO	TOTAL DOC RECIBIDOS POR FECHA	TOTAL DOC ERRADOS POR FECHA	PORCENTAJE DE ERROR	DOC A DESCONTAR	NUEVO TOTAL DE DOC ERRADOS	NUEVO PORCENTAJE
20091020	3078	155	5.04%	6	149	4,84
20091214	4111	208	5.06%	19	189	4,60
20091216	3422	179	5.23%	23	156	4,56
20091019	3293	179	5.44%	2	177	5,38
20090611	3969	217	5.47%	5	212	5,34

Enseguida de cada tabla, puntualizó:

Num.	Conclusión
1.	“De los dos mil ochocientos treinta y un (2831) documentos se sancionan dos mil veintinueve (2029) documentos por estar dentro del rango superior al uno por ciento (1%) y no superior al tres (3%) del total de documentos”.
2.	“De los diez mil trescientos sesenta y nueve (10.369) documentos se sancionan nueve mil treinta y dos (9.032) documentos por estar dentro del rango mayor al tres (3%) por ciento y no superior al cinco (5%) del total de documentos”.
3.	“De los tres mil treinta (3.030) documentos se sancionan dos mil quinientos cuarenta y tres (2.543) documentos por estar dentro del rango mayor al cinco (5%).”

Finalmente, liquidó la sanción, así

Concepto	Errores sancionables	Valor base de liquidación	Valor Sanción
Por inconsistencias, art. 675, num. 1	2.029	\$23.763	48.215.127
Por inconsistencias, art. 675, num. 2	9.032	\$47.526	429.254.832
Por inconsistencias, art. 675, num. 3	2.543	\$71.289	181.287.927

Visto lo anterior, se advierte que, el acto sancionatorio contiene datos numéricos de los que fue determinado el total de documentos sancionables. Sin embargo, la Sala echa de menos la individualización de éstos y la “inconsistencia” que frente a cada uno se endilga, pues si bien descontó una cifra determinada de documentos por fecha de recaudo, la información contenida en

2	11433	20080417	20080506	07/04/2009	1	336	336
1	6708	20081216	20090102	06/01/2009	5	4	20
2	11331	20081216	20090102	06/01/2009	5	4	20
1	6784	20090210	20090225	29/04/2009	1	63	63
2	11497	20090519	20090604	10/06/2009	1	6	6
2	11496	20090521	20090608	10/06/2009	1	2	2
3	5112	20090602	20090618	19/06/2009	538	1	538
2	11547	20090708	20090724	27/07/2009	1	3	3
2	11568	20090716	20090803	13/08/2009	1	10	10
3	5201	20090901	20090916	23/09/2009	16	7	112
3	5203	20090901	20090916	24/09/2009	24	8	192
3	5200	20090901	20090916	23/09/2009	32	7	224
3	5199	20090901	20090916	22/09/2009	70	6	420
3	5196	20090901	20090916	21/09/2009	243	5	1215
3	5193	20090901	20090916	18/09/2009	290	2	580
1	6922	20090914	20090929	19/11/2009	3	51	153
2	11688	20090914	20090929	19/11/2009	28	51	1428
2	11689	20090915	20090930	19/11/2009	23	50	1150
2	11725	20091113	20091201	21/12/2009	1	20	20
TOTAL					1,284		6492

Con la respuesta al pliego de cargos el Banco sostuvo que presentó las cintas números 5112, 5193, 5196, 5199, 5200, 5201, 5203, 11496, 11497 y 11725 en el plazo fijado como lo indica en el cuadro correspondiente.

Con la Resolución 008417 del 1º de agosto de 2011, la Administración aceptó las cintas números 5112, 5193, 5196, 5199, 5200, 5201, 5203, 11496 y 11497 y mantuvo la sanción por las cintas números 6708, 6784, 6922, 11331, 11433, 11547, 11568, 11688, 11689 y 11725, por lo que la relación quedó, así:

MODALIDAD	NÚMERO CINTA	FECHA DE	FECHA LÍMITE DE	FECHA DE	DOCUMENTOS	EXTEMPORANEIDAD POR	EXTEMPORANEIDAD DOCUMENTOS
-----------	--------------	----------	-----------------	----------	------------	---------------------	----------------------------

		RECAUDO DD-MM- AAAA	ENTREGA DD- MM- AAAA	ENTREGA DD-MM- AAAA	DE LA CINTA	DOCUMENTO	POR CINTA
2	11433	200804 17	200805 06	07/04/2 009	1	336	336
1	6708	200812 16	200901 02	06/01/2 009	5	4	20
2	11331	200812 16	200901 02	06/01/2 009	5	4	20
1	6784	200902 10	200902 25	29/04/2 009	1	63	63
2	11547	200907 08	200907 24	27/07/2 009	1	3	3
2	11568	200907 16	200908 03	13/08/2 009	1	10	10
1	6922	200909 14	200909 29	19/11/2 009	3	51	153
2	11688	200909 14	200909 29	19/11/2 009	28	51	1428
2	11689	200909 15	200909 30	19/11/2 009	23	50	1150
2	11725	200911 13	200912 01	21/12/2 009	1	20	20
TOTAL					69		3203

Sobre estos datos obtenidos calculó la sanción impuesta, así:

$$\text{Total días extemporáneos} \times \text{Valor base de liquidación} \times \text{Factor de gradualidad} = \text{Valor Sanción}$$

$$3.203 \quad \times \quad \$475.260 \quad \times \quad 0,0000875 \quad = \quad \$133.217$$

Al respecto, la Sala observa que, a lo largo del proceso, el demandante insistió en que la relación contenida en la respuesta al pliego de cargos demuestra que presentó la información en los plazos señalados por la DIAN.

Revisada la respuesta al acto previo, se advierte que las cintas incluidas en la mencionada relación fueron aceptadas en el acto sancionatorio, salvo la cinta 11725, frente a la cual mantuvo la sanción sin explicación alguna. Frente a esta cinta, la relación contenida en la respuesta al pliego de cargos, dice:

Fecha de recaudo	Mod	Nº cinta	Fecha aceptada	Observaciones DS sistemas
13/09/2009	2	11725	01/12/2009	"Renta Natural Suc 331 Rechazo Inicialmente por El campo debe venir en ceros Se Reportó en la cinta 11695 en el paquete 6418 Nov 26 de 2009 Se presenta en el plazo establecido".

La Sala advierte que la fecha de recaudo y de entrega de la cinta difieren de las señaladas por la Administración en el acto previo, por lo que se infiere que no se trata del mismo medio magnético, por lo que las afirmaciones en la columna de observaciones no serían suficientes para tener como prueba de la presentación oportuna de la cinta glosada por la Administración, razón suficiente para mantener la sanción, pues frente a las otras cintas por las que fue impuesta la sanción, el banco actor guardó silencio.

Por lo anterior, no se dará prosperidad a la nulidad pretendida.

De otra parte, el artículo 676 del Estatuto Tributario prevé que la sanción por esta infracción es la sanción de “hasta 20 UVT” por cada día de retardo.

La Administración al imponer la sanción aplicó la siguiente fórmula:

Total días extemporáneos x Valor base de liquidación x Factor de gradualidad = Valor Sanción

El factor de gradualidad lo determinó con la siguiente fórmula:

Factor de gradualidad	Número total de documentos entregados extemporáneamente por la entidad recaudadora en el período objeto de sanción	2
	Número total de documentos entregados por la entidad Autorizada Para Recaudar en el período objeto de sanción	

Este factor de gradualidad da aplicación a la expresión “hasta de”, contenida en el artículo 676 del Estatuto Tributario, para la sanción por extemporaneidad en la entrega de la información, factor que permite determinar el valor de la sanción pecuniaria diaria, pues tiene en cuenta el número total de documentos entregados extemporáneamente y el número total de documentos entregados por la entidad autorizada para recaudar, en el período objeto de sanción, sin que se advierta el desconocimiento de los principios de razonabilidad, gradualidad y proporcionalidad de la sanción, toda vez que se graduó de conformidad con lo previsto por el legislador para la liquidación de sanciones a entidades recaudadoras.

3.2 Documentos físicos

En el CD anexo al pliego de cargos puede observarse el listado de documentos físicos extemporáneos, que muestra un total de 11.367 y 1.915.831 días de extemporaneidad, frente al cual el banco guardó silencio.

En la resolución sancionatoria, la Administración exoneró de la sanción los documentos glosados que presentaban extemporaneidad “superior a 51 días ya que corresponden a reprocesos de recepción efectuados en la administración”, incluidos en la relación que está en las hojas 9 a 114 del acto, con un total de 5.559 documentos y 1.884.620 días de extemporaneidad, datos que descontó de lo propuesto en el acto previo, así:

Número de documentos presentados con extemporaneidad:
11.367 – 5.559 = 5.808

Días extemporáneos acumulados:
1.915.831 - 1.884.620 = 31.211

Sobre los datos obtenidos calculó la sanción impuesta, así:

Total días extemporáneos x Valor base de liquidación x Factor de gradualidad = Valor Sanción
31.211 x \$475.260 x 0,0000543 = \$804.855

La Sala destaca que frente a la sanción por extemporaneidad en la entrega de documentos físicos el actor, ni en la demanda ni en la reforma de ésta, expuso argumento concreto ni aportó prueba que desvirtúe el hecho sancionable, por lo que se negará la pretendida nulidad.

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos acusados, en cuanto imponían sanción por “errores de verificación” y por “inconsistencia en la información remitida”, a título de restablecimiento del derecho, se declarará que el actor no debe suma alguna por tales conceptos y denegará las demás pretensiones.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

FALLA:

REVÓCASE la sentencia apelada, en su lugar:

1. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución N°008417 de 1º de agosto de 2011 proferida por la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y de la Resolución N°000621 de 1º de febrero de 2012, que al resolver el recurso de reposición, la confirmó, en cuanto imponían al Banco Bilbao Vizcaya Argentaria Colombia S.A. la sanción “por errores de verificación” y “por inconsistencia en la información remitida”, las que por esta providencia se levantan, por las razones expuestas en la parte motiva.

2. A título de restablecimiento del derecho, se declara que el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria Colombia S.A., no debe suma alguna por la sanción “por errores de verificación” y por la sanción “por inconsistencia en la información remitida”, del régimen de impuestos y aduanas nacionales, por el periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2009, a que hacían referencia los actos mencionados en el numeral anterior.

3. DENIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ