

FALSA MOTIVACION – Causal autónoma que se relaciona con el principio de legalidad de los actos. Requisitos para que prospere / FALTA DE MOTIVACION – Causal que da lugar a la nulidad por expedición irregular del acto administrativo. No prospera cuando no se prueba la falta de los hechos que da lugar a la sanción

Conforme lo ha precisado la Sala, la falsa motivación es una causal autónoma que se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. Por eso, la violación al debido proceso no se configura por la falsa motivación, sino por la falta de motivación, causal que da lugar a la nulidad por expedición de forma irregular del acto administrativo. De manera que, reitera la Sala que, para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente. Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

SANCION TRIBUTARIA – Graduación de la sanción. Criterios para imponer el máximo porcentaje / GRADUALIDAD DE LA SANCION – Aplicación a la sanción por inconsistencias en la información remitida. Factor de gradualidad

La norma transcrita y, en particular, el alcance del vocablo “hasta” ha sido objeto de análisis por parte de esta corporación. Por eso, en esta oportunidad, la Sala reitera “(...) que cuando una norma, al establecer el monto de la sanción tributaria, utiliza la expresión “hasta”, significa que la multa puede imponerse teniendo en cuenta un margen de flexibilidad que permita a la Administración graduar la sanción, sin que pueda entenderse que el porcentaje o valor que consagre, deba ser considerado como valor fijo, sino como un tope máximo. La Sala considera que la fórmula utilizada tanto por la Administración como por el a quo contraviene el artículo 675 del E.T., pues desconoce en su totalidad la gradualidad que la norma exige aplicar. Por tanto, y en consideración a que esta corporación tiene por sentado que para aplicar la gradualidad a la que hace referencia el citado artículo 675, basta valerse de una regla de tres, en donde el valor base de sanción previsto en cada uno de los numerales se aplica en su totalidad cuando el número de errores alcance el límite porcentual indicado en cada uno de los numerales, procede a calcular la sanción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 675

INCONSISTENCIAS EN LA INFORMACION REMITIDA – El cálculo de la sanción se hace sobre cada uno de los documentos transcritos / PAQUETES DE INFORMACION – Se reciben cuando estén grabados en el sistema informático y coincidan física y magnéticamente / INFORMACION – Es lo relevante para la Administración

La Administración calculó los días de extemporaneidad por cada uno de los documentos transcritos en las cintas presentadas extemporáneamente, de manera que, el número de días de extemporaneidad se incrementó en la cantidad equivalente de documentos transcritos en cada una de las cintas magnéticas entregadas por fuera de término. Así por ejemplo, sobre la Cinta No. 7363, contentiva de 36 documentos recaudados el día 11 de diciembre de 2001 y presentada con 12 días de extemporaneidad, la DIAN calculó 432 días de extemporaneidad (36*12). La Sala considera que este procedimiento no es inadecuado por cuanto, como se observó, a la DIAN no le interesan los medios magnéticos individualmente considerados, sino la información que estos contengan. Por eso, las normas anteriormente citadas siempre aluden a la información grabada y no al medio magnético. Concretamente, le interesa que las entidades recaudadoras suministren la información de todas las declaraciones y recibos de pago que también deben entregar físicamente (artículos 14 y 29 de la Resolución 0478 de 2000). Adicionalmente, de conformidad con el artículo 27 de la Resolución 478 de 2000, los paquetes de documentos con las declaraciones y/o recibos de pago se reciben siempre y cuando estén grabados en el sistema informático y coincidan física y magnéticamente con los datos establecidos en ese artículo. De la misma manera, la información recibida en medio magnético se da por recibida una vez haya sido leída y aceptada por la DIAN (artículo 29 ibídem). Luego, en ambos casos, lo importante o relevante es la información. De ahí que el párrafo del artículo 43 de la Resolución 478 de 2000, modificado por el artículo 3º de la Resolución 9483 del mismo año, disponga que los incumplimientos se calculan por documento, y por tal debe entenderse las declaraciones tributarias y los recibos oficiales de pago, independientemente de la forma técnica en que el Gobierno exija su presentación, esto es, independientemente de que se exija la entrega por paquetes, tratándose de los documentos físicos, o de medios magnéticos u otro medio, tratándose de la información transcrita.

FUENTE FORMAL: RESOLUCION 478 DE 2000 – ARTICULO 27

SANCIONES A ENTIDADES AUTORIZADAS PARA RECAUDAR IMPUESTOS – Hechos sancionables / EXTEMPORANEIDAD – Tiene en cuenta los documentos físicos entregados y la información en medios magnéticos

Adicionalmente, la interpretación sistemática de los artículos 674, 675 y 676 E.T. permite inferir que son tres los hechos que sanciona la DIAN: (i) recepcionar de los contribuyentes documentos con errores (674), (ii) incurrir en errores en la transcripción a medio magnético de los documentos recepcionados y (iii) entregar en forma extemporánea los documentos físicos y/o la información en los medios magnéticos (676). Ahora bien, atendiendo a criterios de proporcionalidad y razonabilidad, las fórmulas previstas en la Resolución 9483 de 2000, para el caso de la extemporaneidad, tienen en cuenta, de una parte, los documentos físicos entregados por paquetes, y, de otra, la información transcrita en los medios magnéticos. De manera que, para determinar los días de extemporaneidad se deben tener en cuenta dos fechas: la primera, la fecha límite de entrega de los documentos físicos o la fecha límite de entrega de la información transcrita en los medios magnéticos, según sea el caso, y, la segunda, la fecha en que la DIAN recepciona los paquetes de documentos físicos o las cintas magnéticas, pues sólo a partir de ese momento, y dado que ya se ha hecho la revisión previa, es que la DIAN entiende que los documentos físicos y la información transcrita en los medios magnéticos se ha entregado en debida forma. En consecuencia, el número de días que resulte del parámetro de fechas precisado es el que se debe multiplicar por cada documento físico o el documento transcrito en el medio magnético entregado extemporáneamente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 674 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 675 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 676

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., dos (2) de febrero de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-02018-01(17490)

Actor: BANCOLOMBIA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 9 de octubre de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que falló lo siguiente:

“PRIMERO. ANÚLANSE parcialmente las Resoluciones Nos. 01684 y 04148 de 6 de marzo y 20 de mayo de 2004, proferidas por la DIVISIÓN DE RECAUDACIÓN Y COBRANZAS DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE BOGOTÁ, mediante las cuales se impuso una sanción por inconsistencia y extemporaneidad en la entrega de información a la sociedad BANCOLOMBIA S.A., de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRESE** que la sanción a cargo de la accionante corresponde a la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: No se condena en costas como lo prevé para tal efecto el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, por cuanto no aparecen probadas, de conformidad con el numeral 8º del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil.

(...).”

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 21 de agosto de 2003, la DIAN formuló el Pliego de Cargos No. 00002 contra BANCOLOMBIA S.A. por el supuesto incumplimiento de las normas que regulan la actividad de las entidades que actúan como recaudadoras de impuestos, referido al período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002.

- El 6 de marzo de 2004, la DIAN profirió la Resolución No. 01684, mediante la cual impuso a BANCOLOMBIA una sanción por errores en la calidad de información y entrega extemporánea de la información a la DIAN correspondiente al período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002, en cuantía de \$428.157.527.
- El 20 de mayo de 2004, la DIAN expidió la Resolución No. 04148, mediante la cual resolvió el recurso de reposición interpuesto por BANCOLOMBIA contra la Resolución 01684 del 6 de marzo de 2003, en el sentido de confirmarla.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La sociedad BANCOLOMBIA S.A., a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“2.2.1. Petición Principal:

2.2.1.1. Que se sirva el Honorable Tribunal restablecer el derecho de mi mandante liberando a BANCOLOMBIA de la obligación de pagar la sanción impuesta mediante los actos administrativos demandados.

2.2.2. Petición Subsidiaria:

2.2.2.1. Que se sirva ese Honorable Tribunal, restablecer el derecho de mi mandante ordenando a la DIAN, la reducción de la sanción impuesta en el valor que resulte de las pruebas aportadas en la presente demanda.”

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

En síntesis, los cargos de violación propuestos por la parte actora son los siguientes:

“Nulidad de los actos administrativos demandados por violación del artículo 29 de la Constitución Nacional, el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo y del artículo 742 del Estatuto Tributario. Falsa motivación de la DIAN en la expedición de los actos administrativos, la DIAN se fundamentó en hechos plenamente desvirtuados por BANCOLOMBIA en la vía gubernativa.”

La parte actora dijo que, con la respuesta al pliego de cargos, presentó las pruebas que desvirtuaron los errores en la calidad de la información y la extemporaneidad en su entrega a la DIAN así:

i) 689 errores de los 15.271 señalados en el pliego de cargos, ii) 34.439 días por concepto de extemporaneidad en la entrega de documentos y iii) 23.004 días por concepto de extemporaneidad en la entrega de documentos físicos.

Que, no obstante lo anterior, la DIAN únicamente redujo la sanción impuesta en los siguientes términos:

i) Descontó 570 errores en la calidad de la información de los 698 errores probados, ii) descontó 29.621 días por concepto de extemporaneidad de documentos magnéticos de los 34.439 probados y iii) descontó 2.601 días por concepto de extemporaneidad de documentos físicos de los 23.004 probados.

Por lo tanto, dijo que eran nulos los actos demandados ya que al desconocerse las pruebas aportadas, se contravino el derecho de defensa, pues la DIAN fundó su decisión en hechos que fueron plenamente desvirtuados, de tal forma que violó el artículo 742 del E.T.

“Ilegalidad de la sanción por violación del Artículo 675 del Estatuto Tributario. No se aplicó el factor de gradualidad al momento de imponerse la sanción.”

La parte actora señaló que la DIAN omitió aplicar el factor de gradualidad al calcular la sanción impuesta, pese a estar en la obligación de hacerlo, según lo previsto en el artículo 675 del E. T.

Citó textualmente apartes de los actos demandados con el objeto de evidenciar la interpretación que del artículo 675 del E.T. hace la Administración, para luego manifestar que, la posición de la DIAN discrepa con la doctrina judicial del Consejo de Estado, que ha sostenido que el vocablo “*hasta*”, inserto en la norma, impone a la Administración la obligación de graduar la sanción con base en criterios de proporcionalidad y justicia, consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política.

“Ilegalidad de la Sanción por Violación del Artículo 676 del Estatuto Tributario. La DIAN está sancionada al Banco por una causal que no se encuentra determinada en la Ley tributaria.”

El apoderado de la parte actora señaló que la DIAN, en los actos administrativos demandados, indicó que BANCOLOMBIA era sancionado por presentar extemporáneamente los documentos magnéticos. Que, sin embargo, la sanción de que trata el artículo 676 del E. T. trae dos supuestos: *i)* extemporaneidad en la entrega de la información en medios magnéticos y *ii)* extemporaneidad en la entrega de documentos recibidos.

Dijo también que en la mayoría de las cintas por las cuales se sanciona al banco, hubo tan solo un documento mal gravado, pero que no obstante esta situación, la DIAN rechazó el cien por ciento de la información de las cintas, lo que implicó una sanción desproporcionada.

Agregó que el cálculo de los días de extemporaneidad, en los términos del artículo 676 del E. T., es por cada paquete de documentos entregados fuera del límite establecido, aplicando la sanción por cada día de retardo y en relación con los documentos y cintas entregadas extemporáneamente.

Señaló que de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala, a las entidades recaudadoras se les sanciona, dado el caso, por la extemporaneidad en la presentación de las cintas y no por la extemporaneidad en la presentación de los documentos magnéticos, ya que este último concepto no existe legalmente.

Que, por lo anterior, si la ley hace referencia únicamente a la sanción por extemporaneidad en la entrega de las cintas y de documentos físicos, la DIAN carecía de sustento legal para aplicar sanción alguna por el concepto denominado “*documento magnético*”.

“Excepción de ilegalidad de la Resolución 9438 del 17 de noviembre de 2000.”

La parte actora manifestó que los actos administrativos demandados se fundamentaron en la Resolución No. 9438 de 2000. Que en dicha resolución se introdujo una fórmula para establecer la sanción aplicable por los errores de grabación a que se refiere el artículo 675 del E.T., en la que se indica que, el valor

de las sanciones por errores de grabación se establece por la sumatoria del número total de documentos sancionables multiplicado por el valor base de la liquidación.

Que la DIAN, al aplicar esta fórmula, se limitó a tomar el valor máximo de la sanción establecida en el artículo 675 del E. T. y lo multiplicó por el número de errores sancionables, sin aplicar gradualidad alguna.

Sostuvo que, la resolución que sirvió de base a la Administración para expedir los actos administrativos demandados es ilegal por violar el artículo 675 del E. T., ya que deja sin efecto legal el factor de gradualidad previsto para las sanciones al desconocer el alcance del vocablo "*hasta*", incluido en la norma.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la parte actora y se pronunció frente a los cargos de nulidad en los términos que a continuación se precisan:

La apoderada de la DIAN dijo que las resoluciones demandadas se fundamentaron en los artículos 675, numerales 1, 2 y 3 y 676 del E.T., la Resolución Ministerial No. 0008 del 5 de enero de 2000, las resoluciones de la DIAN No. 0478 del 26 de enero de 2000 y 9483 del 17 de noviembre de 2000.

Señaló que, efectivamente, la Administración recibió, en el periodo objeto de la sanción, la información contenida en 15.271 documentos. Que, además, advirtió la presentación extemporánea de 17.080 documentos, y que por eso determinó una sanción de \$428.157.527.

Dijo que el artículo 3º de la Resolución No. 9483 de 2000 de la DIAN estipula que el monto final de la sanción será el resultado de la sumatoria del monto de la sanción determinada en los artículos 675 y 676 del E.T. Que, luego, la fórmula a aplicar para los numerales 1, 2 y 3 del artículo 676 del E.T. es el número total de incumplimientos por el valor de la base de liquidación.

Añadió, que no es procedente, como lo pretende la parte actora, cambiar la fórmula para tasar las sanciones en cuestión, y aclaró, que como la actividad administrativa es reglada, los funcionarios solo pueden hacer lo que legalmente les está permitido, y que como no existe criterio de graduación reglamentado, ésta no podía aplicarse discrecionalmente.

Por otro lado señaló que, el perjuicio causado a la Administración con la conducta de la parte actora se concretó en no poder verificar y utilizar oportunamente la información necesaria para el cumplimiento de los fines del Estado, con lo que se afectó la eficiencia y eficacia que predica el artículo 209 de la Constitución política.

Sostuvo que, tal como puede verificarse en los actos demandados, en la liquidación de la sanción se tuvo en cuenta la base monetaria prevista en la ley y el factor de gradualidad, razón por la cual no es cierto que se hayan violado los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

Finalmente, manifestó que la Resolución No. 9483 de 2000 no es ilegal puesto que el E.T. no impone la obligación de señalar un factor de gradualidad para la determinación de las sanciones, que, únicamente establece la facultad discrecional de graduarlas de acuerdo con el vocablo "*hasta*", previsto en el artículo 675 del E. T., y que, de acuerdo con el artículo 66 del Código Contencioso

Administrativo, los actos administrativos son obligatorios, y, por lo tanto, se presumen legales hasta tanto, mediante pronunciamiento judicial, se decida lo contrario.

LA SENTENCIA APELADA.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, anuló parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró como sanción a cargo, la liquidada en la parte motiva de la providencia. Sostuvo lo siguiente:

El *a quo* señaló que en el presente caso se estaba frente a la sanción impuesta a una entidad autorizada para recaudar impuestos, cuyo procedimiento está reglado por el artículo 678 del E.T., y que la inconsistencia en la información remitida a la Administración se encuentra tipificada como sancionable en el artículo 651 del E.T. de manera general, y para las entidades recaudadoras, de manera especial, en el artículo 675 del mismo estatuto. También dijo que la DIAN, mediante la Resolución No. 9438 de 2000, reguló la fórmula para el cálculo de las sanciones a que hacen referencia los artículos 674, 675 y 676 del E. T.

Manifestó que cuando el artículo 675 del E.T. utiliza el vocablo "*hasta*", le otorga a la Administración un margen para graduar la sanción y que esta facultad, no puede ser utilizada de forma arbitraria, porque corresponde al funcionario fundamentar la decisión de imponer el tope máximo de sanción con argumentos que debe atender no solo a criterios de justicia, sino también a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Que, en tal sentido, encontró que para la sanción impuesta, la DIAN tuvo en cuenta el volumen de los documentos o información que debía reportarse en medio magnético por BANCOLOMBIA *versus* los documentos en los que se incurrió en error, razón por la cual, encontró que los actos demandados siguieron los lineamientos establecidos en el artículo 675 del E.T. y en la Resolución No. 008 de 2000.

En cuanto a la sanción prevista en el artículo 676 del E.T. dijo que tipifica dos hechos como infracción: (i) el incumplimiento de los términos para entregar los documentos físicos y (ii) el incumplimiento de los términos para la entrega de la información en medios magnéticos.

Agregó que la sanción se liquida por cada día de retardo. Que con la entrega parcial cesa la extemporaneidad en relación con los documentos entregados, y prosigue el hecho sancionable con la documentación que aún no ha sido entregada hasta el día que cumpla la obligación.

Resaltó que el Consejo del Estado, mediante sentencia del 24 de febrero de 2003, modificó la interpretación que hasta entonces le había dado al artículo referido. Que según la providencia citada, la sanción a cargo de las entidades recaudadoras por extemporaneidad en la entrega de la información, se calcula sobre la base de la información inoportuna por cada día de recaudo. Que para el conteo de los días de extemporaneidad, se toman como parámetros, la fecha fijada oficialmente para la entrega de la información, con base en cada día de recaudo, y la fecha en la que se completa la información.

Sostuvo que, era claro que la aplicación de la sanción por extemporaneidad en la entrega de documentos, conforme con el artículo 676 del E.T., debe calcularse

sobre la base de la información inoportuna según cada día de recaudo y no estipularse por cada paquete o cinta de la misma, pues lo sancionable en tal caso es la demora o retraso, para lo cual era menester tener como parámetro de conteo, la fecha fijada oficialmente para la entrega de la información hasta cuando se completara la entrega efectiva en su totalidad.

Dijo que, en atención a la afirmación hecha por la parte actora en el sentido de que existe una diferencia entre los documentos recocidos por la DIAN con ocasión de la respuesta al pliego de cargos y los efectivamente presentados en tiempo y sin errores de grabación, ordenó la práctica de un dictamen pericial. Con fundamento en los resultados de esta prueba, modificó la liquidación de las sanciones impuestas.

Manifestó que, la sanción impuesta a la parte actora fue la establecida en los artículos 675 y 676 del E.T., para lo cual, dijo, no era menester la prueba del daño causado a la Administración, ya que la proporcionalidad de ésta depende del número de documentos con errores que hayan sido presentados.

Agregó que si se hacía extensivo el criterio de la Corte Constitucional en cuanto a la prueba del daño causado por el envío de la información, era claro que le correspondía a la entidad autorizada para el recaudo demostrar que con su actuación no se causó daño a la Administración.

Concluyó que, la imposición de la sanción no requería de un daño pecuniario efectivamente causado, sino que bastaba con la potencialidad de que se generara.

RECURSO DE APELACIÓN.

BANCOLOMBIA y la U.A.E DIAN interpusieron el recurso de apelación contra la decisión del Tribunal, en lo que les fue desfavorable.

La **DIAN** señaló que expidió los actos demandados con fundamento en los artículos 675 y 676 del E.T. Que los argumentos de derecho expuestos por la Administración fueron acogidos por el Tribunal en su totalidad, mas no así la totalidad de los hechos sobre los cuales se impuso la sanción, para lo cual acogió la totalidad del concepto del perito.

Insinuó que el dictamen pericial fue elaborado con fundamento en información diferente a la que tuvo en cuenta la Administración para imponer la sanción al momento de expedir el pliego de cargos y lo actos administrativos demandados. Que por ello, no era viable decretar la nulidad parcial para aceptar inconsistencias que fueron subsanadas de forma extemporánea.

BANCOLOMBIA señaló que la DIAN está sometida al imperio de la ley y que su actuar debe sujetarse al Estatuto Tributario. Que el artículo 742 del referido estatuto establece que las decisiones de la Administración se deben fundar en hecho probados, para lo cual debe valerse de los medios de prueba señalados en el Código de Procedimiento Civil.

Manifestó que la DIAN no realizó un ejercicio probatorio exhaustivo del cual pudiera obtenerse certeza suficiente para sancionar a BANCOLOMBIA. Que, lo anterior se demuestra con el dictamen pericial rendido dentro del proceso, que desvirtúa los hechos sancionables señalados por la DIAN y que el Tribunal no entró a analizar de fondo.

La parte actora dijo también que el artículo 675 del E. T., al dictar los montos de las sanciones por inconsistencias, establece ciertos topes máximos que sirven de referencia. Que, sin embargo, ello no significa que tales topes máximos deban imponerse en la totalidad los casos. Agregó que las sanciones que establece la noma deben ser liquidadas de acuerdo con los principios de proporcionalidad y gradualidad.

Señaló que los principios de proporcionalidad y gradualidad de la sanción no se encuentran plasmados expresamente en la ley, pero que se derivan de los principios constitucionales que orientan el sistema tributario. Que este razonamiento fue aceptado por el Tribunal al citar la sentencia C-160 de 1998, proferida por la Corte Constitucional y, por tanto, al no estar reglamentados por la ley se debió acudir a la jurisprudencia como fuente de derecho para darles aplicación.

Dijo también que el Consejo de Estado ha establecido una fórmula en la cual se hace una operación aritmética en la que el nivel de la sanción depende de los errores de cada entidad sobre el total de su propio recaudo como entidad autónoma.

Agregó que la DIAN no aplicó el factor de gradualidad en debida forma por cuanto lo que hizo fue tomar el nivel de errores del banco y dividirlo sobre el total de los errores de las demás entidades, con lo que se sanciona en mayor medida a la entidad que mayor recaudo tenga y no a la que mayores errores cometa en relación con su propio recaudo. Esta fórmula, agregó, se aleja por completo de los principios de gradualidad y proporcionalidad.

De otra parte, la parte actora reiteró lo manifestado en la demanda en el sentido de que la sanción del artículo 676 del E.T. prevé dos hechos sancionables: *i)* extemporaneidad en la entrega de medios magnéticos y *ii)* extemporaneidad en la entrega de documentos físicos.

Señaló que el cálculo de los días de extemporaneidad, en los términos del artículo 676 de E. T., es por cada paquete de documentos o por cada documento físico que sean entregados fuera del límite establecido, sin que puedan cambiarse aspectos de cada una de las causales, pues, dijo, ello iría en contra del principio de tipicidad que orienta la potestad sancionatoria con la que cuenta la Administración.

Manifestó que la DIAN se apartó de las normas aplicables y decidió imponer a BANCOLOMBIA una sanción con base en hechos y conductas no contempladas en el régimen sancionatorio. Sostuvo que, en la mayoría de las cintas sancionadas hubo tan solo un documento mal grabado, no obstante este hecho, la Administración rechazó el cien por ciento de la información de la cinta. Luego, alegó, se impuso una sanción injustificada sobre documentos bien grabados; con lo que, dijo, la DIAN estableció un nuevo supuesto de hecho al que denominó "*documentos magnéticos*", bajo el cual se combinan aspectos de las causales de sanción del artículo 676 del E. T.

Finalmente, manifestó que para ejercer la potestad sancionatoria, la DIAN debe tener en cuenta el perjuicio que efectivamente se le cause, citó para el efecto jurisprudencia de esta Sala y agregó que la DIAN, en la contestación de la demanda, señaló que se causó un perjuicio grave a la Administración pero que no demostró que los errores en la información hubieran lesionado sus intereses o los de un tercero.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN señaló que el artículo 676 del E.T. establece dos obligaciones a cargo de las entidades recaudadoras, la primera relacionada con la entrega de la información en medios magnéticos y la segunda referida a la entrega de los documentos recibidos durante un día; estas obligaciones aparejan la imposición de la sanción por su incumplimiento de manera independiente o conjunta, pues una y otra deben cumplirse en tiempos diferentes.

Dijo que la Resolución No. 770 de 1995 explica la forma sobre cómo debe entregarse la información a que alude la sanción impuesta, para lo cual, indicó que se conforman paquetes independientes con un máximo de 200 documentos que deben ser entregados a la DIAN dentro de los plazos establecidos para el efecto. Que el artículo 42 de dicha resolución determina que se dará por recibida la información en medio magnético, una vez haya sido leída, aceptada y devuelta sin observaciones por parte de la Administración.

Dijo que, para que se entienda presentada la información dentro de la oportunidad legal, se requiere que ésta pueda ser utilizada por la DIAN para los fines de control fiscal. Que, por el hecho de presentarse simplemente la información, no puede sostenerse que se hizo dentro de oportunidad legal. Se requiere, dijo, que la información pueda ser leída y analizada. Que si se presenta la información con desconocimiento de los términos o condiciones señalados en la Resolución No. 770 de 1995 se entiende recibida por fuera del término legal.

Manifestó que no es cierto que la DIAN haya calculado en forma errada los días a sancionar, por el contrario, sostuvo, que siguió el procedimiento legal para su determinación. Que para estos efectos descontó los documentos que fueron entregados dentro de los términos legales de acuerdo con las pruebas aportadas por el banco, con la información entregada por las administraciones incluyendo aquellos documentos entregados dentro del término y no aceptados por encontrarse sin paquete magnético, los recibidos manualmente y aquellos exonerados de extemporaneidad por la DIAN. Que, por tanto, los documentos que no fueron exonerados son los que fueron entregados en forma extemporánea y que dieron lugar a la sanción impuesta.

Precisó que, el cómputo de la extemporaneidad inicia a partir del día siguiente a la fecha de entrega y hasta el día en que efectivamente se tenga por correctamente presentada, según lo establecido en el artículo 42 de la Resolución No. 770 de 1995.

Respecto a la graduación de la sanción, dijo que de acuerdo con el artículo 3° de la Resolución No. 9483 de 2000, la Administración no la impuso suponiendo una omisión voluntaria o culpable, sino que en su lugar, lo que hizo fue determinar si la entidad cumplió o no con sus obligaciones. Que el Estatuto Tributario, cuando menciona que la sanción será “*hasta de*”, establece un monto máximo que constituye el límite sancionatorio al cual está sometida la Administración. Que esta sanción, bien puede ser el valor determinado en estas normas, reajustado anualmente, o bien puede tener un valor graduado discrecionalmente por la DIAN en virtud de la potestad otorgada en dichas disposiciones y desarrolladas en las resoluciones 478 y 9483 de 2000.

La parte actora reiteró los argumentos expuestos en el escrito de la demanda y en el de apelación.

El Ministerio Público dijo que la sanción impuesta por la DIAN atendió al factor de gradualidad previsto en la Resolución No. 9483 de 2000. Que la entidad actuó dentro del marco de sus funciones. Que con el dictamen técnico quedó demostrado

que ocurrieron los hechos y los motivos expresados en los actos demandados. Que con el mismo también se demostró que todos los hechos fueron revisados por la Administración sin que fuera controvertido el método profesional utilizado en la verificación, ni las razones para la determinación de los días e inexactitudes señaladas.

Dijo también, que es un hecho irrefutable la entrega extemporánea de la información. Que, por tanto, no se configuró la falsa motivación de los actos acusados, dado que los hechos ocurrieron y la discusión se centró en la determinación de la magnitud de las irregularidades.

Dijo que la sanción fue proporcional y gradual porque se liquidó de acuerdo con la sumatoria del monto fijado para los numerales 1, 2, y 3 del artículo 675 del E.T., para lo que se especificó, en cada caso, el número total del incumplimientos por el valor base de liquidación.

En relación con la afirmación de la parte actora en el sentido de que en la mayoría de las cintas respecto de las cuales se impuso la sanción, se advirtió tan solo un documento mal grabado pero que, sin embargo, la DIAN rechazó la totalidad de la información. Manifestó que se confunde la ocurrencia de los hechos con los motivos de las sanciones, y que la parte actora se equivoca al invocar una situación fáctica como una situación de derecho. Recalcó que los hechos de la sanción se verificaron con el dictamen técnico.

Manifestó que el incumplimiento de las obligaciones asumidas por la parte actora tiene repercusiones en la gestión de fiscalización de la DIAN y que el daño que se causa a la Administración, se genera tanto respecto de los impuestos a cargo de los contribuyentes, como también por el desgaste generado en la confrontación de la información cuando presenta inconsistencias.

Que para la sanción por inconsistencias, se aplicó el porcentaje previsto en el artículo 675 del E.T., de acuerdo con el porcentaje de errores en que incurrió el Banco.

CONSIDERACIONES DE LA SALA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide si se ajustan a derecho las resoluciones 1684 del 6 de marzo y 4148 de 20 de mayo de 2004, proferidas por la Subdirección de Recaudación y Cobranzas de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante las cuales se impuso a la sociedad BANCOLOMBIA S.A., las sanciones por inconsistencias y extemporaneidad en la entrega de información.

Con fundamento en lo expuesto por las partes, la Sala procede a analizar (i) si la DIAN incurrió en falsa motivación y en violación del debido proceso cuando expidió los actos administrativos cuya nulidad se demanda, (ii) si no aplicó los factores de gradualidad previstos en el artículo 675 del E.T., y (iii) si impuso la sanción prevista en el artículo 676 del E.T. por hechos no tipificados como infracción en esa norma.

De la Falsa Motivación y de la violación al debido proceso.

Conforme lo ha precisado la Sala¹, la falsa motivación es una causal autónoma que se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el

¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., Veintitrés (23) de junio de dos mil once (2011). Radicado:

control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. Por eso, la violación al debido proceso no se configura por la falsa motivación, sino por la falta de motivación, causal que da lugar a la nulidad por expedición de forma irregular del acto administrativo.

De manera que, reitera la Sala² que, para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.

Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos.³

En ese contexto, la Sala precisa que la parte actora señaló que ni la Administración ni el Tribunal observaron las pruebas aportadas. A su entender, se configuró la falsa motivación y la violación al debido proceso ya que, según dijo, los hechos que motivaron la sanción impuesta fueron desvirtuados.

Dijo que con la respuesta al pliego de cargos, presentó las pruebas que desvirtuaban los errores en la calidad de la información y la extemporaneidad en la entrega a la DIAN así:

Hecho Sancionable	Pliego de Cargos	Probados según la Parte Actora
Errores de calidad (Art. 675)	15.271	689

11001-03-27-000-2006-00032- 00 -16090. Demandante: DIANA CABALLERO AGUDELO Y GLORIA I. ARANGO GÓMEZ. Demandado: U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN. Asunto: Acción pública de nulidad contra la Resolución 11670 del 29 de noviembre de 2002 expedida por la División de Arancel de la Subdirección Técnica Aduanera DIAN.

² idem

³ El tratadista Manuel María Díez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto “*debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional*”; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener “1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada.”

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: “1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental.” Manuel María Díez. “El Acto Administrativo”. Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

Días de Extemporaneidad en la entrega de documentos físicos (Art. 676)	56.463	34.439
Días de Extemporaneidad en la entrega de documentos magnéticos (Art. 676).	34.010	23.004

Que no obstante las pruebas aportadas, la DIAN únicamente redujo la sanción impuesta así:

Hecho Sancionable	Probados según la Parte Actora	Descontados por la DIAN
Errores de calidad (Art. 675)	689	570
Días de Extemporaneidad en la entrega de documentos físicos (Art. 676)	34.439	29.621
Días de Extemporaneidad en la entrega de documentos magnéticos (Art. 676).	23.004	2.601

El Tribunal, dada la supuesta diferencia alegada por la parte actora entre los documentos reconocidos por la Administración y los efectivamente presentados en tiempo y sin errores de grabación, ordenó, a solicitud de parte, la práctica de la prueba pericial.⁴

Rendido el dictamen, el auxiliar de la justicia llegó a las siguientes conclusiones:

“V. CONCLUSIÓN GENERAL:

La suscrita auxiliar de la justicia dando aplicación a los conocimientos contables, económicos y financieros que poseo como Abogado – Contador público, resumo las respuestas al cuestionario planteado por el apoderado de la parte demandante, en los siguientes términos:

PREGUNTA 1. DETERMINAR CON EXACTITUD LOS ERRORES EN LA GRABACIÓN EN QUE INCURRIÓ BANCOLOMBIA, CON BASE EN LAS CINTAS Y PAQUETES QUE DEBEN REPOSAR EN LA DIAN, ESTO ES, LAS CINTAS Y PAQUETES CORRESPONDIENTES A LOS SOPORTES ENTREGADOS POR BANCOLOMBIA EN LA RESPUESTA AL PLIEGO DE CARGOS 0002 DE FECHA 21 DE AGOSTO DE 2003.

RESPUESTA

Confrontados cada una de las declaraciones, documentos físicos, con la relación de los documentos con errores que aparecen en el pliego de cargos No. 002 legue (sic) a la conclusión que BANCOLOMBIA S.A. parte demandante, incurrió en error en la grabación de 14.673 documentos según el siguiente detalle:

ERRORES EN LA GRABACIÓN

<i>Según Pliego de Cargos 002 de 2002</i>	<i>15.271</i>
<i>Descontados según Resolución No. 1684 de 6 de Marzo de 2004</i>	<i>570</i>
<i>Sub-total</i>	<i>14.701</i>
<i>Correctamente gravados según relación que</i>	<i>28</i>

⁴ 160 y 161 del C.A.A.

<i>aparece en el dictamen pericial (Respuesta a pregunta 1)</i>	
Errores en la grabación	14.673

PREGUNTA 2. DETERMINAR CON EXACTITUD LOS DÍAS DE EXTEMPORANEIDAD EN QUE INCURRIÓ BANCOLOMBIA CON BASE EN LOS COMPROBANTES QUE DEBEN REPOSAR EN LA DIAN, ESTO ES, LAS CINTAS Y LOS PAQUETES CORRESPONDIENTES A LAS FECHAS DE ENTREGA DE ESTOS DOCUMENTOS, QUE CONSTAN EN LOS MISMOS.

RESPUESTA.

BANCOLOMBA S.A. incurrió en 36.600 días de extemporaneidad en la entrega en cintas magnéticas y documentos físicos, según se detalla en el cuadro resumen que aparece a continuación:

	NÚMERO DE DÍAS DE EXTEMPORANEIDAD EN 170.080 DOCUMENTOS MAGNÉTICOS PRESENTADOS EXTEMPORÁNEAMENTE	NÚMERO DE DÍAS DE EXTEMPORANEIDAD EN 8.002 DOCUMENTOS FÍSICOS PRESENTADOS EXTEMPORÁNEAMENTE	TOTAL DÍAS DE EXTEMPORANEIDAD
<i>Según Pliego de Cargos 0002 de 2002.</i>	56.463	34.010	90.473
<i>Menos</i>			
<i>Descontados según Resolución 1684 de 6 de enero de 2004</i>	29.621	22.601	52.222
<i>Sub – Total</i>	26.842	11.409	38.251
<i>Menos</i>			
<i>Recuperados según verificación dictamen pericial</i>	4.916	735	5.651
Total días de extemporaneidad	21.926	10.674	32.600

Con fundamento en el número de errores y días de extemporaneidad determinado en el dictamen pericial, el Tribunal practicó una nueva liquidación de las sanciones.

La Sala observa que, corrido el traslado a las partes⁵ para que éstas se manifestaran sobre el dictamen pericial, la DIAN no formuló peticiones de complementación, aclaración u objeción. De la misma manera, observa que la parte actora solo manifestó su desacuerdo con los honorarios fijados por el Tribunal⁶, pero no formuló observaciones sobre las conclusiones a las que llegó el perito.

Con el recurso de apelación, EL BANCOLOMBIA insistió en que los actos demandados carecían de sustento fáctico, pero no explicó qué pruebas daban cuenta de que no incurrió en inconsistencias ni en extemporaneidad, porque, para el efecto, pidió el dictamen pericial. Habida cuenta de que ese dictamen confirmó parcialmente lo probado por la DIAN, la Sala considera que esa prueba presta mérito suficiente para confirmar la sentencia del Tribunal, pues las conclusiones expuestas en el dictamen pericial dan cuenta de que sí se tipificaron los hechos constitutivos de infracción. No prospera el cargo de apelación de la parte actora.

Ahora bien, como el dictamen pericial excluyó 28 documentos más de los que ya había excluido la DIAN, esta autoridad recurre la sentencia del *a quo* porque insinuó que el dictamen fue elaborado con base en información diferente a la que tuvo en cuenta la DIAN para imponer la sanción y en nuevas grabaciones y recuperaciones que, en todo caso, dijo que fueron presentadas extemporáneamente.

Sobre el particular se precisa que no es cierto lo que dice la DIAN, puesto que la parte actora pidió que el análisis se hiciera con base en las cintas y paquetes que reposan en la DIAN. Por eso, el dictamen relacionó como fuentes de investigación, el pliego de cargos, la Resolución 1684 de 2004 y los documentos que se encuentran en el folder No. 5 de 5 de los antecedentes administrativos que obran en sendos folios del expediente.

La DIAN pasó por alto que el dictamen fue realizado con base en las pruebas aportadas por la parte actora en la respuesta al pliego de cargos y en los antecedentes administrativos suministrados por la propia Administración, es decir, con información a la que la Administración tuvo acceso. Por lo anterior, no prospera el cargo de apelación de la DIAN.

DE LA GRADUACIÓN DE LA SANCIÓN POR INCONSISTENCIAS. ARTÍCULO 675 E.T.

La parte actora alegó que la DIAN omitió aplicar el factor de gradualidad al calcular la sanción impuesta, pese a estar en la obligación de hacerlo, según lo previsto en el artículo 675 del E. T., y en aplicación de los principios de equidad y de justicia. Frente a este señalamiento, la DIAN replicó que la sanción fue calculada de acuerdo con la fórmula prevista en la Resolución No. 9483 de 2000.

En estos términos, le corresponde a la Sala determinar si para efectos de aplicar la sanción prevista en el artículo 675 del E.T., la DIAN estaba obligada a aplicar el factor de gradualidad que se desprende del vocablo “*hasta*” inserto en la norma.

El artículo 675⁷ del E.T. dispone que,

***“ARTICULO 675. INCONSISTENCIA EN LA INFORMACIÓN REMITIDA.
Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo anterior, cuando la información remitida en el medio magnético, no coincida con la contenida en los formularios o recibos de pago recepcionados por la entidad autorizada para tal efecto, y esta situación se presente respecto de un número de***

⁵ Folio 201. C.P.

⁶ Folios 203 y 204 del C.P.

⁷ Valores correspondientes al año 2002.

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** (\$16.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al uno por ciento (1%) y no superior al tres por ciento (3%) del total de documentos.

2. **Hasta** (\$32.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al tres por ciento (3%) y no superior al cinco por ciento (5%) del total de documentos.

3. **Hasta** (\$48.000), cuando los errores se presenten respecto de un número de documentos mayor al cinco por ciento (5%).”

La norma transcrita y, en particular, el alcance del vocablo “hasta” ha sido objeto de análisis por parte de esta corporación. Por eso, en esta oportunidad, la Sala reitera “(...) que cuando una norma, al establecer el monto de la sanción tributaria, utiliza la expresión “hasta”, significa que la multa puede imponerse teniendo en cuenta un margen de flexibilidad que permita a la Administración graduar la sanción, sin que pueda entenderse que el porcentaje o valor que consagre, deba ser considerado como valor fijo, sino como un tope máximo.”⁸

En igual sentido, la Sala manifestó en otro de sus providencias que,

“(...) para que se imponga el porcentaje máximo, deben existir razones que así lo ameriten previo el análisis y exposición de las circunstancias particulares de cada caso, pues de lo contrario, sería desconocer los criterios de proporcionalidad y justicia que deben ser respetados en todas las actuaciones de la Administración Tributaria, incluidas las derivadas de omisiones y yerros de los administrados.

La norma que consagra la sanción impuesta en el presente caso, no escapa del anterior criterio, pues en sus tres numerales, se establecen ciertos topes pecuniarios atendiendo al porcentaje de documentos inconsistentes, así:

Si los errores se presentan respecto de un número de documentos que constituyan entre el 1 y el 3% del total de documentos por tipo, la sanción por cada documento incorrecto será hasta \$7.700. Si los errores representan entre un 3 y un 5% del total de documentos por tipo, la sanción será hasta \$15.000 por cada documento incorrecto y si los errores superan el 5% la sanción será hasta \$23.000 por cada documento incorrecto.

Si bien el ordenamiento positivo no desarrolla en forma precisa la forma de aplicar estos topes máximos pecuniarios para establecer la sanción, si se considera que existen mecanismos aritméticos que permiten de alguna manera liquidar la sanción de forma justa, equitativa y proporcional, dependiendo del porcentaje de documentos errados.

(...)

⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C. P.: WILLIAM GIRALDO GIRALDO Bogotá D.C. cuatro (4) de marzo de dos mil diez (2010) Radicación: 2500023270002004002650., Referencia: 17046. Actor: BANCOLOMBIA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

Considera la Sala, que para este evento, basta aplicar una regla de tres simple, para determinar un monto proporcional de la sanción, pues si el tope máximo en este caso es de \$7.700, está suma se aplicará cuando los errores alcancen el 3% de documentos errados frente al total de documentos por tipo y la suma se rebajará en la medida en que el porcentaje de error también sea menor.”⁹

Abordado el caso concreto, la Sala encuentra que la DIAN calculó la sanción por inconsistencias en el reporte de la información prevista en el artículo 675 del E.T. multiplicando el número total de incumplimientos por la base de liquidación, según cada uno de los numerales del artículo en mención así:

Número de incumplimientos	X Valor base de liquidación	= Sanción
----------------------------------	------------------------------------	------------------

Numeral 1. Documentos recepcionados con errores de grabación del medio magnético mayor al 1% y no superior al 3%.

6.836	\$16.000	\$109.376.000
-------	----------	---------------

Numeral 2. Documentos recepcionados con errores de grabación del medio magnético mayor al 3% y no superior al 5%.

3.685	\$32.000	\$117.920.000
-------	----------	---------------

Numeral 3. Documentos recepcionados con errores de grabación del medio magnético mayor a 5%.

4.180	\$48.000	\$200.640.000
-------	----------	---------------

En consecuencia, el cálculo de la sanción, por las causales del artículo 675 del E.T. ascendió a \$427.936.000.

El Tribunal acogió la fórmula utilizada por la Administración, pero redujo los 28 documentos que el perito encontró correctamente grabados, de tal forma que calculó una sanción por inconsistencias de \$426.592.000.

La Sala considera que la fórmula utilizada tanto por la Administración como por el *a quo* contraviene el artículo 675 del E.T., pues desconoce en su totalidad la gradualidad que la norma exige aplicar. Por tanto, y en consideración a que esta corporación tiene por sentado que para aplicar la gradualidad a la que hace referencia el citado artículo 675, basta valerse de una regla de tres, en donde el valor base de sanción previsto en cada uno de los numerales se aplica en su totalidad cuando el número de errores alcance el límite porcentual indicado en cada uno de los numerales¹⁰, procede a calcular la sanción así:

⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA C. P.: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C., septiembre doce (12) de dos mil dos (2002) Radicación: 2500023270002000012901, Referencia:12615. Actor: BANCO DE BOGOTÁ. Demandado: BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL

¹⁰ Op. Cit. Sentencia del 12 de septiembre de 2002.

Numeral 1.

Según la Resolución No. 1684 de 2004¹¹, el total de documentos recibidos por fecha en las que se configuraron errores de grabación comprendidos entre el 1% y el 3% fueron 396.930 de los cuales 6.839 presentaron inconsistencias, esto es, un 1.75% de la totalidad de los documentos recibidos por la entidad recaudadora.

En este caso, la sanción de \$16.000 sería aplicable plenamente si los errores representaran un 3% de los documentos recaudados por fecha. Sin embargo, como está probado que el monto de las inconsistencias alcanzó un 1.75%, para aplicar el factor de gradualidad previsto en la norma, es del caso determinar la proporción que representa este porcentaje de errores sobre el total la base sancionable.

$$\text{Entonces: } \frac{1.75\% \times \$16.000}{3\%} = \$9.333$$

Este resultado, aplicado al número de errores determinado ($\$9.333 \times 6.839$) arroja una sanción por este numeral de \$63.828.387.

Numeral 2.

Según la Resolución No. 1684 de 2004¹², el total de documentos recibidos por fecha en las que se configuraron errores de grabación comprendidos entre el 3% y el 5% fueron 90.069 de los cuales 3.685 presentaron inconsistencias, lo que es equivalente a un 4.09% de la totalidad de los documentos recibidos por la entidad recaudadora.

$$\text{Entonces: } \frac{4.09\% \times \$32.000}{5\%} = \$26.176$$

Este resultado, aplicado al número de errores determinado ($\$26.117 \times 3.685$) arroja una sanción por este numeral de \$96.458.560.

Numeral 3.

Para este numeral, según el criterio de la Sala que se reitera, cuando los errores superen el 5%, la tarifa de la sanción oscila entre \$32.000 y \$48.000. De tal forma que a menor porcentaje de error, la tarifa a aplicar sería próxima a los \$32.000. En caso de un porcentaje de error mayor, la tarifa también será mayor, es decir próxima a los \$48.000.

Por ello, habrá que aplicarse una regla de tres compuesta, teniendo en cuenta que existen topes mínimos y máximos tanto para el porcentaje errado, 5.01% al 100%, como para la tarifa de la sanción, \$32.000 a \$48.000.

$$B.S. = 48.000 - \frac{(48.000 - 32.000) \times (100\% - P.E.)}{100\% - 5.01\%}$$

Donde:

B.S. es base la de la sanción que se va a aplicar.

¹¹ Folio 41 del C.P.

¹² Folio 41 C.P.

P.E. corresponde al porcentaje errado.

Según la Resolución No. 1684 del 6 de marzo de 2004¹³, el total de documentos recibidos por fecha en las que se configuraron errores de grabación superiores al 5% fue 48.336, de los cuales 4.180 presentaron inconsistencias, de estos se extrajeron 28 que el Tribunal, de acuerdo con el dictamen pericial encontró sin errores, con lo que se obtienen 4.152 o lo que es lo mismo, un 8.58% de la totalidad de los documentos recibidos por la entidad recaudadora.

$$B.S. = 48.000 - \left(\frac{100\% - 8.58\%}{100\% - 5.01\%} \right) \times (48.000 - 32.000)$$

$$B.S. = 44.000 - (16.000 \times 0.963329821)$$

$$B.S. = 44.000 - 15.413$$

$$B.S. = \$28.586$$

Este resultado, aplicado al número de errores determinado ($\$28.597 \times 4.152$) arroja una sanción por este numeral de $\$118.689.072$

En consecuencia para la Sala, la sanción por las inconsistencias en el reporte de la información según lo establecido en el artículo 675 del E.T. es la siguiente.

Numeral 1º	\$ 63.828.387
Numeral 2º	\$ 96.458.560
Numeral 3º	\$118.689.072
Total Sanción Artículo 675	\$278.976.000

DE LOS HECHOS TIPIFICADOS COMO INFRACCIÓN EN EL ARTÍCULO 676 E.T.

La Sala precisa que la DIAN, con fundamento en el artículo 676 del E.T. determinó que, en el caso concreto, se configuraron los dos hechos sancionables previstos en la norma. De una parte, calculó una extemporaneidad a la que denominó “*magnética*” de 26.842 días que se generó por la entrega inoportuna de 5.527 “*documentos magnéticos*”. Y, de otro lado, calculó una extemporaneidad a la que llamó “*física*” de 11.409 días originada por la entrega por fuera de términos de 3.152 documentos físicos.

La parte actora nada discute sobre la extemporaneidad en la entrega de documentos físicos. Su disconformidad radica en la sanción por extemporaneidad de los medios magnéticos.

La nulidad la fundamenta en que, a su juicio, el artículo 676 E.T. sanciona por el hecho de presentar de manera extemporánea los “*medios magnéticos*”, que no los “*documentos magnéticos*”, acepciones que, según dice, tienen connotaciones diferentes. La asimilación de estos vocablos, según la parte actora dio lugar a que la DIAN impusiera una sanción no tipificada en el artículo 676 del E.T.

El artículo 676 del E.T. dispone:

¹³ Folio 41 C.P.

“ARTÍCULO 676. 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 de (\$320.000), por cada día de retraso.”¹⁴ (negrilla fuera de texto)

La norma transcrita tipifica como infracción el incumplimiento de los términos fijados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para entregar: (i) los documentos físicos recibidos de los contribuyentes por la entidad recaudadora, y (ii) *la información* en medios magnéticos.

La DIAN interpreta que, para el segundo caso, la extemporaneidad se cuenta por cada día de retardo en la entrega de cada uno de los documentos contenidos en el medio magnético. La parte actora, en cambio, interpreta que la extemporaneidad se cuenta por cada día de retardo en la entrega del medio magnético, independientemente de la cantidad de documentos que ese medio contenga y de las inconsistencias que éstos puedan presentar.

La Sala considera que la interpretación pertinente de la norma es la que plantea la DIAN, por las siguientes razones:

El artículo 800 del E.T. dispone que *“El Gobierno Nacional podrá recaudar total o parcialmente los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, a través de bancos y demás entidades financieras.”*

El artículo 801 ídem, faculta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para señalar los bancos y demás entidades especializadas, que cumpliendo con los requisitos exigidos, están autorizados para recaudar y cobrar impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses, y para recibir declaraciones tributarias.

Esta misma disposición consagra las obligaciones que deben cumplir tales entidades autorizadas. Entre otras, contempla las siguientes:

- a. Entregar en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito público, las declaraciones y recibos de pago que hayan recibido.**
- b. 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.**

Mediante la Resolución 008 de 2000 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se dictaron las disposiciones para el proceso de recepción de los documentos físicos y la información en medios magnéticos a que aluden los artículos 800 y 801 del E.T. En el artículo 8º se reiteran las obligaciones establecidas en el artículo 801 del E.T. y en el capítulo II se detalla el proceso de recepción y recaudo.

¹⁴ Texto original del Estatuto Tributario, con los valores absolutos establecidos para el año 2002, por el Decreto 2794 de 2001.

Según el mentado proceso de recepción y recaudo, las entidades autorizadas para recaudar deben recepcionar los documentos determinados por la DIAN. Concretamente, el artículo 16 dispone que las Entidades Autorizadas para Recaudar deberán entregar a las Administraciones de Impuestos y Aduanas Nacionales la totalidad de los documentos tributarios y aduaneros; así como la *información* en medios magnéticos, en los plazos y lugares señalados de acuerdo a las especificaciones que determine para tal efecto la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la Resolución 0478 de 2000, modificada por la Resolución 9483 de 2000, precisa, entre otros aspectos, los documentos que deben recepcionar de los contribuyentes las entidades recaudadoras.¹⁵ Así mismo, el procedimiento de entrega de tales documentos a la DIAN.

En los artículos 24 a 28 regula el procedimiento para la entrega de los documentos físicos a las Administraciones (hoy Direcciones) de Impuestos. Y en los artículos 29 a 33 regula el procedimiento para la transcripción de la información y entrega de la misma, en medios magnéticos.

Tratándose de la obligación referida a la entrega de la información en medios magnéticos, el artículo 29 de la Resolución 478 de 2000 dispone:

“Artículo 29. Obligación de suministrar la *información* en medios magnéticos y cuándo 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

¹⁵ El artículo 14 dispone: “Las Entidades Autorizadas para Recaudar recepcionarán los documentos y recaudarán los tributos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que a la entrada en vigencia de la presente Resolución son los siguientes:

IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS. Formularios de las declaraciones de impuesto sobre la renta y complementarios, de ingresos y patrimonio, del año gravable 1987 y siguientes.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. Formularios de las declaraciones del impuesto sobre las ventas, correspondientes a los períodos del año gravable 1988 y siguientes.

RETENCIÓN EN LA FUENTE. Formularios de las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 1988 y siguientes.

IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL. Formularios de declaración y pago del Impuesto de timbre Nacional correspondientes a hechos gravados realizados con anterioridad al primero de enero de 1993.

TRIBUTOS ADUANEROS. Formularios de la Declaración de importación.

FACTURA DE NACIONALIZACIÓN. Formularios de factura de Nacionalización correspondiente al tratamiento preferencial aduanero.

TRÁFICO POSTAL Y ENVÍOS URGENTES POR AVIÓN. Formularios de declaración y pago de tráfico postal y envíos urgentes por avión.

RECAUDO DE IMPUESTOS NACIONALES, TRIBUTOS ADUANEROS Y SANCIONES CAMBIARIAS. Así mismo, recaudarán el impuesto de Renta y Complementarios, Anticipo, Sanciones y los intereses de Mora correspondientes a cualquier año gravable, Impuestos sobre las Ventas de cualquier periodo, Retención en la fuente de cualquier mes o año; como también el pago de Tributos Aduaneros, Sanciones o intereses por mora correspondientes a Obligaciones Aduaneras, Sanciones Cambiarias conforme a las instrucciones que imparta la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Parágrafo. La autorización prevista en este artículo se extiende al recaudo de los mayores valores de los impuestos y tributos aduaneros, anticipos, retenciones, sanciones e intereses originados dentro del proceso de determinación y discusión en la vía gubernativa y en el proceso contencioso administrativo de los tributos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como de los valores establecidos en los demás casos especiales que señalen las normas vigentes.

determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Subdirección de Recaudación.

Parágrafo. Se dará por recibida la información en medio magnético, *una vez que haya sido leída y aceptada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Subdirección de Recaudación.* (negrilla y cursiva fuera de texto)

En cuanto al plazo para entregar la información, el artículo 32 de la Resolución 478 de 2000 señaló:

“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.”

Para resolver la litis, el a quo citó la sentencia del 24 de febrero de 2003, dictada dentro del expediente 12972. Esa sentencia modificó la interpretación que hasta esa fecha había planteado la Sala respecto del artículo 676 del E.T.

En esta oportunidad, la Sala no tendrá en cuenta la sentencia aludida, porque los actos administrativos ahora demandados no sólo se fundamentaron en el artículo 676 del E.T., sino también en la Resolución 0478 de 2000, modificada por la Resolución 9483 del mismo año, que adoptó una fórmula específica para el cálculo de la sanción, fórmula que no fue aplicada en la sentencia del 24 de febrero de 2003 pues los hechos objeto de la sanción que dieron origen a los actos administrativos que analizó la Sala en aquella oportunidad ocurrieron en vigencia de la Resolución 770 de 1995 derogada por la Resolución 478.

En efecto, de conformidad con el artículo 3º de la Resolución 9483 de 2000 que modificó el artículo 43 de la Resolución 478 del mismo año, la determinación de la sanción a que alude el artículo 676 del E.T. se calcula, en la actualidad, con la siguiente fórmula:

$$VS = \sum(TDEX \times VL1 \times FG)$$

Donde:

VS: Valor total de la sanción
TDEX: Total días de documentos extemporáneos
TIs: Número total de incumplimientos o errores sancionables
VL1: (\$) Valor base de liquidación artículo 676 Estatuto Tributario.
FG: Factor de Gradualidad

$$FG = (TDEx/TDE)^x$$

Donde:

- TDEx:** Número total de documentos entregados extemporáneamente por la entidad autorizada para recaudar en un período sancionable.
- TDE:** Número total de documentos entregados por la entidad autorizada para recaudar en un período sancionable.
- x:** Moderación del factor de gradualidad. Este valor es de dos (2) para la sanción correspondiente al primer período del año 1999 y determinado posteriormente por la Subdirección de Recaudación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Ahora bien, el párrafo del artículo 43 de la Resolución 478 de 2000, modificado por el artículo 3º de la Resolución 9483 del mismo año, dispone:

“Parágrafo. *Los incumplimientos o errores sancionables se calcularán por documento.*” (negrilla fuera de texto)

Al aplicar la fórmula, tratándose de los medios magnéticos, la DIAN, en la Resolución 01684 de 2004, confirmada por la Resolución 4148 del mismo año, hizo el siguiente cálculo:

EXTEMPORANEIDAD MAGNÉTICA

Total de días extemporáneos	X	Valor base de liquidación	X	Factor de Gradualidad	=	Sanción
26.842	X	\$320.000	X	0.0000226576	=	\$194.616

Tal como consta en el documento denominado: “Anexo documentos magnéticos extemporáneos Artículo 676 del Estatuto Tributarios¹⁶” del Pliego de Cargos 00002 del 21 de agosto de 2003, la Subdirección de Recaudo calculó los días de extemporaneidad por cada uno de los documentos transcritos en las cintas presentadas extemporáneamente, de manera que, el número de días de extemporaneidad se incrementó en la cantidad equivalente de documentos transcritos en cada una de las cintas magnéticas entregadas por fuera de término.

Así por ejemplo, sobre la Cinta No. 7363, contentiva de 36 documentos recaudados el día 11 de diciembre de 2001 y presentada con 12 días de extemporaneidad, la DIAN calculó 432 días de extemporaneidad (36*12).

La Sala considera que este procedimiento no es inadecuado por cuanto, como se observó, a la DIAN no le interesan los medios magnéticos individualmente considerados, sino la información que estos contengan. Por eso, las normas anteriormente citadas siempre aluden a la información grabada y no al medio magnético. Concretamente, le interesa que las entidades recaudadoras suministren la información de todas las declaraciones y recibos de pago que también deben entregar físicamente (artículos 14 y 29 de la Resolución 0478 de 2000).

Adicionalmente, de conformidad con el artículo 27 de la Resolución 478 de 2000, los paquetes de documentos con las declaraciones y/o recibos de pago se reciben siempre y cuando estén grabados en el sistema informático y

¹⁶ Folios 120 a 133 del C.A.A. No. 1.

coincidan física y magnéticamente con los datos establecidos en ese artículo. De la misma manera, la información recibida en medio magnético se da por recibida una vez haya sido leída y aceptada por la DIAN (artículo 29 *ibídem*). Luego, en ambos casos, lo importante o relevante es la información.

De ahí que el párrafo del artículo 43 de la Resolución 478 de 2000, modificado por el artículo 3° de la Resolución 9483 del mismo año, disponga que los incumplimientos se calculan por *documento*, y por tal debe entenderse las declaraciones tributarias y los recibos oficiales de pago, independientemente de la forma técnica en que el Gobierno exija su presentación, esto es, independientemente de que se exija la entrega por paquetes, tratándose de los documentos físicos, o de medios magnéticos u otro medio, tratándose de la información transcrita.

Adicionalmente, la interpretación sistemática de los artículos 674, 675 y 676 E.T. permite inferir que son tres los hechos que sanciona la DIAN: (i) recepcionar de los contribuyentes documentos con errores (674), (ii) incurrir en errores en la transcripción a medio magnético de los documentos recepcionados y (iii) entregar en forma extemporánea los documentos físicos y/o *la información* en los medios magnéticos (676).

Ahora bien, atendiendo a criterios de proporcionalidad y razonabilidad, las fórmulas previstas en la Resolución 9483 de 2000, para el caso de la extemporaneidad, tienen en cuenta, de una parte, los documentos físicos entregados por paquetes, y, de otra, la información transcrita en los medios magnéticos.

De manera que, para determinar los días de extemporaneidad se deben tener en cuenta dos fechas: la primera, la fecha límite de entrega de los documentos físicos o la fecha límite de entrega de la información transcrita en los medios magnéticos, según sea el caso, y, la segunda, la fecha en que la DIAN recepciona los paquetes de documentos físicos o las cintas magnéticas, pues sólo a partir de ese momento, y dado que ya se ha hecho la revisión previa, es que la DIAN entiende que los documentos físicos y la información transcrita en los medios magnéticos se ha entregado en debida forma. En consecuencia, el número de días que resulte del parámetro de fechas precisado es el que se debe multiplicar por cada documento físico o el documento transcrito en el medio magnético entregado extemporáneamente.

En ese orden de ideas, en el presente caso, el total de días de extemporaneidad en la entrega de los medios magnéticos asciende a 21.926, como lo determinó el a quo.

Sin embargo, vista la liquidación que hizo el Tribunal en la sentencia apelada, se aprecia que para calcular el factor de gradualidad no tuvo en cuenta que, en virtud del dictamen pericial, el número de documentos transcritos en medios magnéticos entregados extemporáneamente bajó de 5.527 a 4610. De manera que le corresponde a la Sala hacer el cálculo, conforme con la fórmula prevista en la Resolución 9483 de 2000.

Por lo tanto, el factor de gradualidad se calcula así:

$$FG = (4610/1.1612.197)^2 = 0,000008176$$

En consecuencia, la sanción por entregar de manera extemporánea la información que la entidad recaudadora demandante tenía la obligación de transcribir en medios magnéticos queda así:

Total de días extemporáneos	X	Valor base de liquidación	X	Factor de Gradualidad	=	Sanción
21.926	X	\$320.000	X	0,000008176	=	\$57.368,70

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

1º. REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar:

2º. DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones No. 01684 y 04148 de 6 de marzo de 20 de mayo de 2004, proferidas por LA SUDIRECCIÓN DE RECAUDACIÓN DE LA U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE BOGOTÁ, mediante las cuales se impuso la sanción por inconsistencias y por extemporaneidad en la entrega de documentos físicos y de la información en medios magnéticos a la sociedad BANCOLOMBIA S.A. En consecuencia,

3º. FÍJASE en la suma de DOSCIENTOS SETENTA Y OCHO MILLONES NOVECIENTOS SETENTA Y SÉIS MIL PESOS (**\$278.976.000**) el monto de la sanción a cargo de BANCOLOMBIA S.A por incurrir en inconsistencias en la información remitida a la U.A.E. DIAN correspondiente al periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2001.

4º. FÍJASE en la suma de CINCUENTA Y SIETE MIL TRESCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS (**\$57.368**), el monto de la sanción a cargo de BANCOLOMBIA S.A. por presentar extemporáneamente la información en medios magnéticos a la U.A.E. DIAN, correspondiente al período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2001.

5º. CONFÍRMASE la sanción por presentar extemporáneamente los documentos físicos a la U.A.E. DIAN, correspondiente al período comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2001, tasada en VEINTISEÍS MIL NOVECIENTOS ONCE PESOS (**\$26.911**)

SEGUNDO: RECONÓCESE personería a la abogada Flori Helena Fierro Manzano como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ