

**DECLARACIONES TRIBUTARIAS ELECTRONICAS – Presentación y pago. Reemplazan os documentos en papel / COPIA DE LA DECLARACION ELECTRONICA – Será la impresión que se haga de la electrónica. Valor probatorio**

El Gobierno Nacional reglamentó este artículo mediante el Decreto 408 de 2001, acto mediante el cual dispuso que las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos y de las retenciones en la fuente que se presenten electrónicamente, se hará por el Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN. Señala que para todos los efectos jurídicos los documentos electrónicos, declaraciones y recibos de pago, que se presenten por el Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN, reemplazarán los documentos físicos en papel (art. 11). El mismo artículo indica que cuando el contribuyente requiera presentar ante terceros o cuando alguna autoridad solicite copia de la declaración, podrá utilizarse “la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas”, pero advierte que para que este documento tenga valor probatorio, deberá cumplir las siguientes formalidades: i) que haya sido impreso exclusivamente con los mecanismos establecidos en el sistema de declaración y pago electrónico, ii) que se trate del documento completo sin tachaduras o enmendaduras de ninguna clase y iii) que en él estén plenamente identificados los dígitos de control manual y automático asignados por la DIAN. De otra parte, dispone expresamente que la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas, sólo tendrá valor probatorio, si cumple los requisitos señalados; además, que si el tercero ante quien se presenten las declaraciones en forma impresa quiere tener certeza de la validez de dicho documento, podrá solicitar la confirmación ante la DIAN

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 408 DE 2001 - ARTICULO 11

**EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR – Invitación al contribuyente para que presente la declaración. Acto previo / SANCION POR NO DECLARAR – Eventos en los que procede / LIQUIDACION OFICIAL DE AFORO – Se profiere ante el incumplimiento a declarar se determina el impuesto a cargo**

De conformidad con los artículos 715 y 716 ib., el trámite que se adelanta contra los obligados a declarar que omitan el cumplimiento de este deber, se inicia con el denominado emplazamiento para declarar. Acto mediante el cual la Administración invita a los que previamente haya comprobado que están obligados a ello, para que cumplan ese deber dentro del término de un mes y les advierte las consecuencias en caso de persistir en su omisión. El efecto jurídico de no cumplir esta obligación dentro del plazo otorgado en el emplazamiento, es la imposición de la sanción por no declarar. En el caso, sería la prevista en el numeral 3° del artículo 643 del Estatuto Tributario, pues se trata de la omisión de informar a la autoridad tributaria las retenciones practicadas en el periodo. Agotado el procedimiento previsto en los citados artículos 643, 715 y 716 del E.T., dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, la Administración puede determinar mediante liquidación oficial de aforo la obligación tributaria de quien no haya declarado estando obligado a ello, según lo dispuesto en el artículo 717 ib. De la normativa citada se concluye que, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo. El emplazamiento, si bien es un acto de trámite, su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo; así también debe ser previa la sanción por no declarar, a la determinación oficial de la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante que no haya declarado.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 643 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 715 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 716

**MATERIA PROBATORIA EN ASUNTOS TRIBUTARIOS – Normas aplicables / DECLARACION ELECTRONICA – Debe probarse su existencia. Medios / DECLARACION DE RETENCION EN LA FUENTE - Forma de probar su existencia / RECIBOS DE PAGO – prueban el pago del impuesto no la obligación de declarar**

En materia probatoria, el Código Contencioso Administrativo (art. 168) remite al Código de Procedimiento Civil en cuanto sus normas resulten compatibles, no obstante, tratándose de asuntos de carácter tributario, debe consultar las reglas que establece el Estatuto Tributario (art. 742 y s.s.), ordenamiento que también remite a las normas del C. de P. C. La Ley 383 de 1997 adicionó el artículo 579-2 del Estatuto Tributario con lo cual introdujo la posibilidad de la presentación electrónica de declaraciones; artículo modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000 que atribuyó al Director de la DIAN la facultad de señalar los contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a declarar por ese medio. Las declaraciones presentadas por esta herramienta tecnológica dan origen a la declaración electrónica. Así, para probar el cumplimiento del deber de informar, deberá acreditarse la existencia del documento electrónico. Para este efecto, podría acreditarse que el mensaje llegó al servidor de la DIAN, mediante certificado técnico de que el mensaje cumple con los elementos esenciales para considerarlo como tal expedido por la entidad de certificación o materializar la información que, en su momento, transmitió el obligado haciendo uso del software del Sistema de Declaración y Pago Electrónico y que debe reposar en las bases de datos de la entidad fiscal. Atrás quedó dilucidado que la actora estaba obligada a presentar la declaración de retención en la fuente por el sistema electrónico de la DIAN y que la omisión de este deber formal es una conducta sancionable. Tratándose de la declaración de retención en la fuente del mes de mayo de 2002, el plazo para presentarla venció el 17 de junio de 2002, según el artículo 21 del Decreto 2795 de 2001. Así, la actora debía demostrar que en el plazo fijado para el efecto presentó la declaración por medio electrónico. Al respecto se destaca que estos son elementos de prueba del deber de consignar lo retenido, distinto del de informar a la Administración las retenciones practicadas en el periodo, que es el objeto de este proceso. Por otra parte, tales documentos no indican el número de la declaración a la que deban imputarse los valores pagados

**IMPRESION EN PAPEL DE LAS DECLARACIONES ELECTRONICAS – Requisitos para que tenga valor probatorio / CONFIRMACION DE LA DIAN – Se puede solicitar para tener certeza de la existencia de la declaración electrónica. Caso en los que no se requiere / INFORME TECNICO – No es prueba de la presentación de la declaración electrónica / PRUEBA TESTIMONIAL – No es medio de prueba para demostrar hechos que la misma ley dispone probar de forma documental**

En cuanto a la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas, el acto reglamentario señala que tendrá valor probatorio únicamente si cumple los requisitos legales, esto es, i) que haya sido impreso exclusivamente con los mecanismos establecidos en el sistema de declaración y pago electrónico, ii) que se trate del documento completo sin tachaduras o enmendaduras de ninguna clase y iii) que en él estén plenamente identificados los dígitos de control manual y automático asignados por la DIAN. Como se indicó el documento físico en papel aportado al proceso carece de los datos correspondientes al número de la

declaración, fecha de diligenciamiento, transmisión o presentación y de los números de control automático y manual. Estos últimos son requisitos legales sin los cuales puede otorgársele valor probatorio a la “declaración” allegada al proceso. Tales datos permitirían conocer el número que el sistema automáticamente le asignó a la declaración y la fecha en que el obligado cumplió la obligación; además, los dígitos de control pondrían en evidencia que la información fue transmitida y recibida por el sistema informático de la Administración, pues son mecanismos de seguridad implementados para garantizar la integridad de la información que se suministra por este medio. De otra parte, el reglamento preceptúa que, si el tercero ante quien se presenten las declaraciones en forma impresa quiere tener certeza de la validez de dicho documento, podrá solicitar la confirmación ante la DIAN. En el punto cabe advertir que no es necesario solicitar a la DIAN la confirmación de la validez de la impresión en papel que allegó la actora de la presunta declaración electrónica, pues la entidad impuso la sanción que se cuestiona, precisamente porque en su base de datos no figura la declaración, así no podría confirmar la información contenida en el documento impreso si en el sistema no reposa. Conforme con la normativa el documento físico aportado no tiene valor probatorio. Este elemento de prueba no ofrece certeza de la transmisión de la información que por este medio tecnológico estaba obligada la demandante, pues se trata de una apreciación subjetiva del procedimiento empleado en ese momento para cumplir el deber legal cuya omisión se sanciona. No obstante, debe resaltarse que el informe señala que si la presentación de la declaración culminaba con éxito el sistema automáticamente asignaba los datos correspondientes al número de la declaración, fecha y hora de la presentación y números de control, lo que no ocurrió en el caso. Según la normativa, el testimonio no es prueba admisible para demostrar hechos que por disposición legal no son susceptibles de probar por este medio, o cuando la naturaleza de los hechos objeto de prueba suponen la existencia de documentos o registros escritos. Párrafos arriba se señaló que para probar la presentación de la declaración electrónica sería necesario acreditar la existencia del documento electrónico, por los medios allí indicados. Así, dada la naturaleza del hecho que se pretende demostrar, esto es, la inmaterialidad que caracteriza la declaración electrónica, la cual supone la existencia del documento electrónico como tal; además, la materialización del documento electrónico, daría lugar a la existencia de la declaración electrónica como documento escrito, por lo que la prueba testimonial en estos casos “no es admisible”, tal como lo dispone el Estatuto Tributario, regla que tiene prelación sobre las disposiciones del Código de Procedimiento Civil y del Contencioso Administrativo.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 752**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

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

**Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00183-02(18696)**

**Actor: HSBC FIDUCIARIA S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 12 de noviembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

## **ANTECEDENTES**

Por Resolución 2889 del 2 de abril de 2001, el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales señaló, entre otros contribuyentes, responsables y agentes de retención, a la sociedad Fiduciaria Anglo S.A. FIDUANGLO<sup>1</sup> como obligada a utilizar el Sistema Declaración y Pago Electrónico<sup>2</sup>.

Mediante oficio 56001-237 del 4 de enero de 2007<sup>3</sup>, el Subdirector de Recaudación de la UAE-DIAN respondió el derecho de petición formulado por la Fiduciaria Banistmo<sup>4</sup>, le informó que consultada la base de datos de la entidad “la declaración del periodo 5/2002 no figura” y que “los recibos de pago imputados al concepto de Retención en la Fuente periodo 5/2002 que anexaron al oficio del asunto, estos no presentan N° de declaración asociada al periodo en mención, lo cual indica que éstos no se generaron por la opción de recibo normal, sino que fueron elaborados por la opción de recibo especial (del antiguo sistema declaración y pago electrónico)”. Concluye que “NO se encuentra presentada la declaración de Retención en la Fuente periodo 5/2002, por lo tanto la empresa (...) debe presentar en debida forma la declaración en mención litográficamente, de acuerdo con lo establecido para estas declaraciones en el artículo 6° del Decreto 4694 de 2005”<sup>5</sup>.

El 24 de abril de 2007, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá envió a la Fiduciaria Banitsmo S.A. el

---

<sup>1</sup> Según certificado de la Cámara de Comercio de Bogotá, la sociedad Fiduciaria Anglo S.A. FIDUANGLO, el 29 de marzo de 2000, cambió su nombre por el de Lloyds Trust S.A., luego el 7 de enero de 2005, por el de Fiduciaria Banistmo S.A. y, finalmente, el 13 de julio de 2007, por el de HSBC Fiduciaria S.A. (fl. 47 c.p.)

<sup>2</sup> Fl. 16 c.a.

<sup>3</sup> De este oficio el funcionario envió copia al Jefe de la División de Fiscalización Tributaria.

<sup>4</sup> Derecho de petición radicado el 19 de diciembre de 2006.

<sup>5</sup> Fl. 5 c.a.

Emplazamiento para Declarar N°310632007000001<sup>6</sup>. Acto en el que le otorgó un mes de plazo para presentar la declaración tributaria de retención en la fuente del 5° mes del 2002, so pena de imponerle sanción por no declarar, en cuantía de \$443.966.000.

Vencido el plazo concedido sin que la actora hubiera cumplido la obligación formal exigida, le impuso la sanción por no declarar anunciada, mediante la **Resolución N°310642007000001 del 5 de julio de 2007**<sup>7</sup>.

Contra el acto anterior, la demandante interpuso recurso de reconsideración<sup>8</sup>, decidido por **Resolución N°310662008000001 del 4 de abril de 2008**<sup>9</sup>, en el sentido de confirmar la sanción impuesta.

## DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la actora solicitó la nulidad de las resoluciones por las cuales se le impuso sanción por no declarar. Pidió que “se declare que la sociedad diligenció, generó y presentó electrónicamente la declaración de retención en la fuente correspondiente al periodo 5 (mes de mayo) del año 2002, y (que) efectuó el pago de las respectivas retenciones”; además, que se declare que no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta y que se condene a la demandada a la restitución de los dineros pagados por tal concepto. Solicitó que se condene a la DIAN al pago de costas y gastos del proceso, incluidas las agencias en derecho.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 83, 95-9, 228 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 742 y 745 del Estatuto Tributario
- Artículos 177, 264 y 279 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículos 6° y 11 del Decreto 408 de 2001, modificado por el artículo 7° del Decreto 4694 de 2005.

---

<sup>6</sup> Fl. 22 c.a.

<sup>7</sup> Fl. 40 c.a.

<sup>8</sup> Fl. 46 c.a.

Desarrolló el concepto de violación, así:

#### **1. Violación del ordenamiento jurídico a causa del desconocimiento de los medios de prueba aportados por la Fiduciaria**

La Administración desconoció la declaración de retención en la fuente de mayo de 2002, diligenciada e impresa por la contribuyente, y los recibos de pago respectivos. Documentos en los que consta el valor de las retenciones practicadas y las firmas del representante legal y del revisor fiscal; además, demuestran que tuvo acceso al sistema electrónico de la DIAN y llevó a cabo todos los actos tendientes al cumplimiento de la obligación de declarar por este medio.

Los actos violan el artículo 11 del Decreto 408 de 2001, modificado por el artículo 7° del Decreto 4694 de 2005, al desconocer el valor probatorio que la norma le asigna a las declaraciones electrónicas impresas en papel.

La Administración no cuenta con elemento de prueba que demuestre, válidamente, que la declaración presentada por la Fiduciaria fue generada por un mecanismo diferente del Sistema de Declaración y Pago Electrónico.

La DIAN debió analizar técnicamente el sistema utilizado para la presentación de las declaraciones tributarias, con el fin de establecer el por qué, el 17 de junio de 2002, luego de que fue diligenciado el formulario electrónico, generado e impreso, la declaración no quedó registrada y por qué no reportó el número de control automático y manual, ni la fecha de recibo, datos que el mismo sistema arrojaba y que son aspectos técnicos imputables al sistema; estos errores habitualmente se presentaban.

La declaración impresa presentada como prueba del cumplimiento de la obligación formal no fue tachada de falsa por la Administración, ni fue cuestionada la veracidad de su contenido.

Los recibos utilizados para el pago de la retención en la fuente fueron, igualmente, impresos por el mencionado sistema y aceptados por la entidad recaudadora y los pagos realizados fueron reconocidos por la Administración desde el emplazamiento.

---

<sup>9</sup> Fl. 65 c.a.

Las falencias del Sistema de Declaración y Pago Electrónico no son atribuibles a la actora, pues éste es un soporte electrónico diseñado por la entidad oficial, de su exclusivo dominio; además, “el contribuyente desconoce los requerimientos técnicos exigidos por el sistema para dar por recibida la declaración y asignar el número de control automático y manual y la fecha y hora de recepción de la declaración”. La confiabilidad y veracidad del sistema son aspectos de los cuales debe ocuparse la Administración Pública.

La interpretación que la demandada hace de los artículos 6° y 11 del Decreto 408 de 2001, en el sentido de atribuir a los contribuyentes el deber de adoptar las medidas necesarias para garantizar que la obligación de declarar sea cumplida satisfactoriamente, impone por esta vía un deber a los contribuyentes no previsto en la ley, pues el legislador sólo dispuso para éstos, la responsabilidad de adoptar un sistema informático que les permita mantener la conectividad y el flujo de información con esa entidad.

La carga de la prueba está en cabeza de la Administración, pues las decisiones deben fundarse en hechos probados, según lo dispuesto en el artículo 742 del E.T.

La Fiduciaria demostró el cumplimiento de la obligación de declarar, al presentar la impresión de la declaración diligenciada en el sistema previsto por la autoridad recaudadora de impuestos. Documento privado al que debió darle el valor probatorio que le atribuyen los artículos 264 y 279 del Código de Procedimiento Civil, pues da fe de su otorgamiento y de su fecha.

La jurisprudencia<sup>10</sup> ha señalado que la administración debe garantizar que los mensajes de datos sean veraces e imparciales y, ante todo, respetar la confianza que los mismos generan en los administrados. De otra parte, que los datos que informan el historial del proceso en los computadores deben ser considerados como equivalentes a la información escrita y, en esa medida, el abogado no debe desconfiar de ello y, por el contrario, los puede utilizar como herramientas veraces e imparciales de información<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> Sentencia del 19 de febrero de 2004, Exp. 24648, de la Sección Tercera del Consejo de Estado.

<sup>11</sup> Sentencia T-686 del 31 de agosto de 2007.

## **2. Falsa Motivación por ausencia de prueba que relacione las falencias técnicas de la declaración con el comportamiento de la Fiduciaria**

La demandante adelantó el procedimiento técnico para la presentación electrónica de la declaración y al terminar obtuvo un formulario con los datos definitivos, incluidas las firmas del representante legal y el revisor fiscal. La falta del acuse de recibo en el formulario obedeció a causas técnicas.

La administración desconoció el valor probatorio de la declaración presentada e impuso sanción por omitir el deber formal, sin hacer un análisis técnico del procedimiento utilizado para la presentación electrónica del denuncia privado, ni desvirtuar la veracidad de la declaración que presentó en medio físico y sin acreditar que la información, que echa de menos la administración, se debió a causa de un hecho imputable a la Fiduciaria.

La entidad oficial se limitó a indicar que la declaración carecía del número de control automático y manual y de la fecha y hora de recepción, datos que arrojaba el Sistema de Declaración de Pagos Electrónicos; además, no demostró que la falta de esa información fuera imputable a la actora o que el contenido del denuncia no fuera veraz y correcto o el de los recibos de pago generados una vez finalizó “de manera exitosa” la presentación electrónica de la declaración y que utilizó por el monto liquidado en el formulario.

La Administración al imponer la sanción no aplicó el artículo 745 del E. T., pues si la DIAN no podía establecer, con precisión, la causa técnica que dio lugar a que la declaración diligenciada y presentada por la Fiduciaria no fuera reportada por el Sistema de Declaración y Pagos Electrónicos como recibida, ese vacío debió resolverlo a favor de la Fiduciaria.

## **3. Ilegalidad de las resoluciones porque desconocen que las sanciones deben tener como presupuesto el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial**

La gestión fiscal atribuida a las autoridades administrativas pretende el recaudo efectivo de los tributos, aspecto sustancial al que se dedica la Administración Tributaria. En desarrollo de estas funciones y de las facultades de control conferidas, puede imponer sanciones cuando verifica el incumplimiento de una

obligación material o la indebida aplicación de las normas que afecte la determinación del tributo por parte del contribuyente.

La interpretación de las leyes tributarias, por parte de la Administración, debe tener como eje, la captación de recursos y la concreción de las normas jurídicas y no la imposición de multas o sanciones.

El fin del ordenamiento jurídico tributario debe tener en cuenta que, en ciertas circunstancias, debe reconocerse la verdad real, respetando las formas tan sólo en cuanto resulte necesario para salvaguardar obligaciones sustanciales vinculadas a la evasión o defraudación del erario público. En este sentido la jurisprudencia ha reconocido la validez de las declaraciones que, aunque prescindan de ciertas formalidades, se haya verificado el pago del impuesto.

Los actos demandados desconocen la función sustancial de la autoridad tributaria, esto es, el recaudo efectivo de los tributos. Está demostrado que la demandante pagó la retención en la fuente del periodo, liquidada en la declaración que la DIAN pretende quitarle el mérito probatorio.

La sanción por no declarar es improcedente, toda vez que, existe materialmente un formulario de declaración y efectivamente se realizó el pago de la retención del periodo, así no se configura la omisión que se pretende sancionar.

#### **4. Falta de motivación consistente en que la DIAN no demostró la lesión de sus intereses**

Sólo es procedente la imposición de sanciones cuando la conducta produce daño. Los actos acusados violan la ley en cuanto desconocen que la conducta de la contribuyente no causó lesión o daño a los intereses de la DIAN; además, la actora no obtuvo ningún provecho pues pagó el valor liquidado en la declaración, el cual no fue discutido.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La demandada contestó la demanda en los siguientes términos:

#### **1. No se desconocen los medios de prueba**

De conformidad con las normas que reglamentan la presentación y pago de las declaraciones electrónicas, no puede dársele valor probatorio a las declaraciones impresas en papel aportadas por la contribuyente, debido a que no contienen el acuse de recibo, requisito exigido por la ley.

Según el artículo 1° del Decreto 408 de 2001, reglamentario del artículo 579-2 del Estatuto Tributario, uno de los mecanismos de seguridad para la presentación de las declaraciones por medios electrónicos y garantizar la efectiva recepción de la información son: (i) identificación inequívoca de origen y destino en todas las comunicaciones, (ii) cifrado de datos transmitidos y almacenados, (iii) números de control para garantizar la integridad de la información, (iv) protocolo que impide la negación del envío y/o recepción de la información, y (v) certificados con firma electrónica y claves secretas de acceso para contribuyentes y revisor fiscal.

Los contribuyentes, responsables o agentes de retención obligados a cumplir sus obligaciones tributarias por el sistema electrónico deben tomar medidas que garanticen el cumplimiento satisfactorio y, una vez realizada, verificar que el ejercicio fue validado correctamente, lo que se logra con la impresión de la declaración y los recibos de pago, los cuales deben contener la información en su totalidad y de manera correcta.

La ley prevé que por causas de fuerza mayor no atribuibles a los declarantes, éstos no puedan cumplir con sus obligaciones tributarias por el medio electrónico, casos en los que la Administración mediante resolución autorizará, de forma temporal, otros medios para cumplir las obligaciones sin que haya lugar a las sanciones de ley.

Para que los documentos presentados por vía electrónica tengan valor probatorio deben ser impresos exclusivamente con los mecanismos establecidos en el Sistema Declaración y Pago Electrónico y estar plenamente identificados.

Al imponer la sanción discutida, la Administración contó con elementos de prueba que demuestran la configuración del supuesto de hecho previsto en el artículo 643 del E.T. Según la base de datos de la entidad, la declaración de retención en la fuente del mes de mayo de 2002 no fue presentada, validada y recibida. Del

análisis técnico a la cuenta corriente de la contribuyente constató que no figura esta declaración; además, sirvieron de prueba, los siguientes documentos:

- Copia de la declaración de retención del mes de mayo de 2002. Este documento no posee el número de declaración, la fecha, el número de control automático y el número de control manual, que demuestren que efectivamente fue presentada, validada y recibida por la DIAN.
- Copia de tres recibos de pago aplicados a retención en la fuente mes quinto del año 2002. Ninguno de estos recibos identifica el número del autoadhesivo de la declaración a la cual se imputa el pago.

En la actuación acusada no existe duda o vacío probatorio, por lo que no es aplicable el artículo 745 del Estatuto Tributario.

En cumplimiento de lo previsto en el artículo 21 de la Ley 527 de 1999, el sistema electrónico de la DIAN, una vez recibe por este medio la declaración, deja constancia del hecho, identifica fecha y hora en que ocurrió. El declarante puede imprimirla inmediatamente después de presentar de manera efectiva su declaración.

La declaración presentada por la declarante no reúne los requisitos para considerarla prueba válida del cumplimiento de la obligación legal de presentar el denuncia privado por medios electrónicos.

## **2. No hay falsa motivación.**

En materia de sanciones tributarias la responsabilidad es objetiva. Así, la Administración no tiene la carga de probar que las fallas presentadas al momento de presentar la declaración sean atribuibles al contribuyente. El aspecto probatorio reglamentado por la ley no puede sustituirse por otros medios de prueba.

## **3. Está demostrado que la actora incumplió el deber de presentar la declaración de retención en la fuente, tal como lo señala la ley.**

El artículo 579-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000, establece la obligación de presentar en forma electrónica las declaraciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes de

retención que señale el Director de la DIAN, so pena de tenerse como no presentadas, salvo casos de fuerza mayor, en cuyo evento no se aplica la sanción por extemporaneidad.

La demandante no demostró de manera idónea el cumplimiento de la obligación, dado que la declaración aportada no reúne los requisitos previstos en el Decreto 408 de 2001.

**4. La sanción por no declarar procede sin que sea necesario demostrar lesión a los intereses de la entidad oficial.**

La demandante interpreta de manera equivocada la sentencia C-160 de 1998. Para imponer la sanción por no declarar no se requiere demostrar el daño sufrido por la entidad. La citada providencia analizó la sanción prevista en el artículo 651 del E.T, distinta a la impuesta.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

El artículo 11 del Decreto 408 de 2001 establece que la impresión en papel que se haga de los documentos que se presentan mediante el Sistema de Declaración y Pago Electrónico tendrá valor probatorio, si cumplen los siguientes requisitos: (i) que hayan sido impresos exclusivamente con los mecanismos establecidos en el sistema, (ii) que se trate del documento completo, sin ninguna tachadura; (iii) que estén plenamente identificados los dígitos de control manual y automático asignados por la DIAN.

El documento aportado por la demandante denominado “declaración mensual de retención en la fuente” no contiene los requisitos señalados en la norma citada para considerar cumplida la obligación de presentar la declaración por medios electrónicos, pues no tiene el número de la declaración, fecha, número de control automático y de control manual.

De otra parte, en la cuenta corriente del contribuyente en la DIAN no está registrada la declaración de retención en la fuente del quinto mes del 2002.

En la sentencia C-733 de 2003, la Corte Constitucional se pronunció sobre la importancia de los deberes formales en la tributación. Expresó que éstos cumplen un papel trascendental, pues son los que satisfacen la necesidad que tiene la administración tributaria de disponer de mecanismos para obtener la información fidedigna, necesaria y suficiente para cuantificar y determinar adecuadamente las deudas impositivas.

La actora no desvirtuó la presunción de legalidad que ampara los actos acusados, pues la actividad probatoria fue insuficiente. En el caso no demostró los hechos que alegó en su favor.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandante apeló la sentencia y para el efecto argumentó:

### **1. Indebida interpretación y aplicación del artículo 11 del Decreto 408 de 2001. El Tribunal no le dio valor probatorio a los medios de prueba allegados al proceso**

El Tribunal incurre en error de derecho al señalar que el artículo 11 del Decreto 408 de 2001 establece los requisitos que deben cumplirse “para estimar como presentada” una declaración electrónica.

La citada norma regula el valor probatorio que puede llegar a tener la copia impresa en papel de las declaraciones presentadas electrónicamente, cuando los contribuyentes requieren presentar copia de esa declaración ante terceros o cuando una autoridad la solicita, cosa distinta a la actividad de diligenciamiento y de envío y/o presentación electrónica de la declaración.

El mencionado artículo 11 diferencia los “documentos electrónicos” de los “documentos físicos en papel”, al señalar, en el primer inciso, que “los documentos electrónicos presentados a través del Sistema de Declaración y Pago Electrónico reemplazarán los documentos físicos en papel”. La obligación de presentar, por este medio una declaración, se cumple cuando se genera el documento electrónico y no cuando se imprime en papel una copia del mismo.

El Decreto 408 de 2001 en ninguna de sus partes establece que debe tenerse como no presentada una declaración cuando el sistema electrónico dispuesto por la DIAN, en la copia impresa en papel, no muestra los dígitos de control manual y automático. Según el artículo 1° ib., estos números de control garantizan la integridad de la información, no prueban si fue efectivamente presentada la declaración por ese medio. La DIAN no ha cuestionado la integridad y validez de la información contenida en la declaración impresa en papel aportada.

El *a quo* se equivoca al concluir que, la única forma de demostrar que se presentó la declaración por el Sistema Electrónico es la impresión en papel de la respectiva declaración mediante los mecanismos previstos en dicho sistema, siempre que en tal impresión aparezcan plenamente identificados los números de control automático y control manual asignados por la DIAN.

Por disposición del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo en los procesos contencioso administrativos son admisibles todos los medios de prueba previstos en el Código de Procedimiento Civil, que sean útiles para la formación del convencimiento del juez.

La sentencia viola la ley al restarle idoneidad probatoria a los testimonios rendidos por los funcionarios de la Fiduciaria que diligenciaron y presentaron la declaración; además, al pasar por alto el dictamen técnico practicado por Gloria Zady Correa Palacio, el certificado expedido por el Revisor Fiscal el 15 de mayo de 2007 y el testimonio de Gabriel Suárez Cortés quien, el 17 de junio de 2002, tenía el cargo de Revisor Fiscal de la Fiduciaria. Pruebas decretadas y practicadas válidamente en el proceso y que, sin explicación alguna, el *a quo* las suprimió del acervo probatorio, con violación del derecho al debido proceso y a la defensa.

Estas pruebas demuestran que la Fiduciaria presentó electrónicamente la declaración de la retención en la fuente correspondiente a mayo del 2002 y que no tenía responsabilidad alguna en el hecho de que el sistema no hubiera arrojado al momento de imprimir la declaración los números de control manual y automático.

Correspondía al juez de primera instancia establecer si la declaración de retención en la fuente del quinto periodo del 2002 fue efectivamente presentada por la Fiduciaria, teniendo en cuenta que el documento que pudo obtener del sistema electrónico de la DIAN no contenía el número de control manual y automático que

asignaba el mismo sistema, pues si los hubiera tenido no se habría presentado la controversia.

La demandada no desvirtuó que la declaración presentada corresponde, en su integridad, al tipo de declaraciones que se imprimían mediante los mecanismos dispuestos para el efecto por el Sistema de Declaración y Pago Electrónico de la DIAN, en el 2002.

La DIAN no demostró que esa declaración no fuera la definitiva o que no tuviera las firmas del revisor fiscal y el representante legal de la Fiduciaria, pues ese sistema no permitía imprimir la copia mientras la respectiva declaración no hubiera sido efectivamente enviada y transmitida electrónicamente.

El *a quo* se limitó a señalar que mientras la declaración no contuviera los datos correspondientes al número de declaración, fecha, número de control automático y número de control manual, la misma no podía tenerse como presentada, haciendo caso omiso del hecho de que tales datos los arrojaba automáticamente el sistema electrónico después de que la declaración hubiera sido transmitida o presentada por el contribuyente, sin que éste tuviera control alguno de la expedición de tales datos por el sistema o de si la declaración que había enviado aparecía efectivamente reportada como recibida en los sistemas internos de la DIAN.

No puede atribuírsele responsabilidad a la Fiduciaria de las falencias del Sistema de Declaración y Pago Electrónico, pues es un soporte electrónico diseñado por la demandada y de su exclusivo dominio.

La certificación de la DIAN que informa que en la cuenta corriente de la demandante no figura la declaración de retención del quinto periodo del 2002 no es prueba de la omisión que se pretende sancionar, pues el contribuyente no puede controlar ni verificar que en los sistemas internos de la DIAN efectivamente aparece reportada como recibida la declaración.

## **2. En el proceso está acreditado que la actora presentó electrónicamente la declaración de retención en la fuente del mes de mayo de 2002.**

La declaración impresa constituye prueba irrefutable del cumplimiento del deber formal por el sistema electrónico de la DIAN, toda vez que este sistema no

permitía imprimir la declaración definitiva con las firmas del revisor fiscal y del representante legal, si la respectiva declaración no hubiera sido transmitida y/o presentada.

En el informe técnico se sostiene que el Sistema de Declaración y Pago Electrónico de la DIAN permitía digitar y modificar los datos de la declaración hasta antes de la firma de la Revisoría Fiscal y en el cuerpo de la declaración aparecía la palabra “borrador”, pero que una vez efectuado el procedimiento de la firma del Revisor Fiscal no admitía cambio alguno y presentada la declaración desaparecía la palabra “borrador”.

Gabriel Suárez Cortés rindió testimonio en el que sostuvo que el Sistema Electrónico de la DIAN sólo permitía obtener copia impresa de la declaración con la firma del Revisor Fiscal, luego de que fuera aceptada por los sistemas de información de la entidad oficial.

Dora Patricia Holguín, en la prueba testimonial aseguró que en el Sistema Electrónico de la DIAN “no era posible obtener una declaración definitiva, si la declaración no hubiese sido transmitida o presentada ésta tendría el mensaje de ‘borrador’ y no tendría las firmas del revisor fiscal y el representante legal”; además que, “no era posible obtener una impresión con las firmas del representante legal y revisor fiscal sin que ellos hubiera incluido en el sistema electrónico de la DIAN las respectivas claves”.

La declaración de retención en la fuente del periodo 5 del 2002 que pudo imprimir en su momento, corresponde en su forma y contenido a las que se imprimían por el sistema existente en la DIAN, en ese momento. Corresponde a una declaración definitiva, presentada y transmitida, pues no aparece el sello de “borrador” y tiene los nombres impresos del revisor fiscal y del representante legal, según se observa en el texto del documento y las afirmaciones de los testigos.

Los recibos de pago que imprimió la demandante en su momento para el cumplimiento de la obligación sustancial, cuyo valor había liquidado en la declaración, corresponden a los que generaba el Sistema de Declaración y Pago Electrónico de la DIAN y se imprimían después de presentada la declaración, además, fueron recibidos por el Banco sin objeción alguna, según consta en los mismos documentos y lo afirman los testigos.

Los datos correspondientes al número de la declaración, fecha, número de control automático y número de control manual no los asigna el contribuyente ni dependen de su control, los arrojaba el sistema de la DIAN después de transmitida y presentada la declaración, sin que el declarante pudiera verificar si la información había sido registrada en los sistemas internos de la entidad, como lo dice el informe técnico y la prueba testimonial.

El sistema de Declaración y Pago Electrónico de la DIAN presentaba continuas fallas en su funcionamiento, que daban lugar a que el sistema "se cayera", sin que mediara responsabilidad por parte de los contribuyentes.

Está demostrado que la actora presentó la declaración de retención en la fuente de mayo del 2002 por el sistema de Declaración y Pagos Electrónicos de la DIAN y que el valor liquidado fue correcto y pagado en tiempo.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandada** insistió en que la normativa tributaria determina una serie de requisitos, tanto materiales como formales, para dar cumplimiento a la obligación tributaria de declarar por medios electrónicos.

El artículo 579-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000, establece la obligación de presentar en forma electrónica las declaraciones tributarias.

Los contribuyentes, responsables o agentes de retención en la fuente están obligados a cumplir con los preceptos tributarios por el sistema electrónico y deben tomar las medidas necesarias para garantizar el cumplimiento satisfactorio; así deben observar que éstos contengan la totalidad de la información y que la misma esté registrada correctamente.

La **demandante** reiteró lo dicho en el recurso de apelación y agregó, argumentos idénticos a los del escrito inicial que sustentan los cargos de improcedencia de la sanción demandada porque la Fiduciaria cumplió la obligación sustancial y, porque la DIAN no demostró la lesión a sus intereses.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó su impedimento para conocer del proceso por estar incurso en la causal contenida en el artículo 150-5 del C.P.C. La Sala encuentra fundado el impedimento manifestado<sup>12</sup>, en consecuencia, lo aceptará y, como existe quórum deliberatorio y decisorio, no ordenará el sorteo de conjuces (artículo 54 de la Ley 270 de 1996).

En el caso se controvierte la legalidad de las resoluciones números **310642007000001 del 5 de julio de 2007 y 310662008000001 del 4 de abril de 2008** por las cuales la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá impuso a la actora sanción por no declarar la retención en la fuente correspondiente a mayo de 2002 por el Sistema de Declaración y Pagos Electrónicos.

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala resolver si está acreditado el hecho sancionable o si como lo afirma la apelante, la copia impresa en papel aportada de “la declaración”, el concepto técnico de la contadora pública y los testimonios rendidos en el proceso son pruebas que demuestran que la actora cumplió el deber formal de declarar por medios electrónicos.

#### **1. Obligación de declarar por el “Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN”.**

La presentación electrónica de declaraciones y pagos tributarios está prevista en el Estatuto Tributario en el artículo 579-2, en los siguientes términos:

“ARTICULO 579-2. PRESENTACIÓN ELECTRÓNICA DE DECLARACIONES. Artículo modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente: Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579<sup>13</sup>, el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante resolución, señalará los contribuyentes,

<sup>12</sup> La Magistrada Auxiliar del Despacho Ana Rosa Suárez Valbuena actuó en el proceso como apoderada de la DIAN.

<sup>13</sup> E.T., art. 579, LUGARES Y PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. La presentación de las declaraciones tributarias deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional. Así mismo el gobierno podrá efectuar la recepción de las declaraciones tributarias a través de bancos y demás entidades financieras

responsables o agentes retenedores obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, en las condiciones y con las seguridades que establezca el reglamento. Las declaraciones tributarias, presentadas por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tendrán como no presentadas. En el evento de presentarse situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente presentar oportunamente su declaración por el sistema electrónico, no se aplicará la sanción de extemporaneidad establecida en el artículo 641 de este Estatuto, siempre y cuando la declaración manual se presente a más tardar al día siguiente del vencimiento del plazo para declarar y se demuestren los hechos constitutivos de fuerza mayor.

El Gobierno Nacional reglamentó este artículo mediante el Decreto 408 de 2001<sup>14</sup>, acto mediante el cual dispuso que las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos y de las retenciones en la fuente que se presenten electrónicamente, se hará por el Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN.

El Decreto establece que el sistema cuenta con los siguientes mecanismos de seguridad (art. 1°):

- Identificación inequívoca de origen y destino en todas las comunicaciones.
- Cifrado de datos transmitidos y almacenados.
- Números de control para garantizar la integridad de la información.
- Protocolo que impide la negación del envío y/o recepción de la información.
- Certificados con firma electrónica y claves secretas de acceso para contribuyente y revisor fiscal.

Señala que para todos los efectos jurídicos los documentos electrónicos, declaraciones y recibos de pago, que se presenten por el Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN, reemplazarán los documentos físicos en papel (art. 11).

El mismo artículo indica que cuando el contribuyente requiera presentar ante terceros o cuando alguna autoridad solicite copia de la declaración, podrá utilizarse “la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas”, pero advierte que para que este documento tenga valor probatorio, deberá cumplir las siguientes formalidades: i) que haya sido impreso exclusivamente con los

---

<sup>14</sup> Acto modificado por los Decretos 4694 de 2005 y 1849 de 2006.

mecanismos establecidos en el sistema de declaración y pago electrónico, ii) que se trate del documento completo sin tachaduras o enmendaduras de ninguna clase y iii) que en él estén plenamente identificados los dígitos de control manual y automático asignados por la DIAN.

De otra parte, dispone expresamente que la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas, sólo tendrá valor probatorio, si cumple los requisitos señalados; además, que si el tercero ante quien se presenten las declaraciones en forma impresa quiere tener certeza de la validez de dicho documento, podrá solicitar la confirmación ante la DIAN.

El Estatuto Tributario prevé que son obligaciones del agente retenedor efectuar la retención<sup>15</sup>, consignar lo retenido<sup>16</sup>, pagar los intereses moratorios<sup>17</sup>, en caso de hacerlo por fuera del plazo legal, expedir los certificados<sup>18</sup> y presentar la declaración mensual de las retenciones que debieron efectuar durante el respectivo mes<sup>19</sup>.

En la Resolución 2889 del 2 de abril de 2001, la demandante fue señalada por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales como obligada a cumplir sus deberes tributarios utilizando el software del Sistema Declaración y Pago Electrónico<sup>20</sup>.

De lo dicho se colige que la actora estaba obligada a presentar la declaración de retención en la fuente del mes de mayo de 2002, por medio electrónico, esto es, por el Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN, en las condiciones y con las seguridades que establece la ley y el reglamento.

## **2. Sanción por no declarar.**

El ordenamiento jurídico establece un trámite particular dirigido contra los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarantes obligados a presentar las declaraciones que omitan su cumplimiento, regulado por el Estatuto Tributario Nacional en los artículos 715 a 719.

---

<sup>15</sup> E.T. art. 375.

<sup>16</sup> E.T. art. 376

<sup>17</sup> E.T. art. 377

<sup>18</sup> ET. Art. 378 a 381

<sup>19</sup> Obligación formal prevista en el E.T. artículos 382, 604 a 606.

<sup>20</sup> Fl. 17 c.a.

De conformidad con los artículos 715<sup>21</sup> y 716<sup>22</sup> ib., el trámite que se adelanta contra los obligados a declarar que omitan el cumplimiento de este deber, se inicia con el denominado **emplazamiento para declarar**. Acto mediante el cual la Administración invita a los que previamente haya comprobado que están obligados a ello, para que cumplan ese deber dentro del término de un mes y les advierte las consecuencias en caso de persistir en su omisión.

El efecto jurídico de no cumplir esta obligación dentro del plazo otorgado en el emplazamiento, es la imposición de la **sanción por no declarar**. En el caso, sería la prevista en el numeral 3° del artículo 643 del Estatuto Tributario<sup>23</sup>, pues se trata de la omisión de informar a la autoridad tributaria las retenciones practicadas en el periodo.

Agotado el procedimiento previsto en los citados artículos 643, 715 y 716 del E.T., dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo señalado para declarar, la Administración puede determinar mediante liquidación oficial de aforo la obligación tributaria de quien no haya declarado estando obligado a ello, según lo dispuesto en el artículo 717 ib.

De la normativa citada se concluye que, el procedimiento de aforo comprende 3 etapas a saber: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo<sup>24</sup>. El emplazamiento, si bien es un acto de trámite, su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo; así también debe ser previa la sanción por no declarar, a la

---

<sup>21</sup> E.T., artículo 715. **Emplazamiento previo por no declarar**. Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642.

<sup>22</sup> E.T., artículo 716. **Consecuencia de la no presentación de la declaración con motivo del emplazamiento**. Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643”.

<sup>23</sup> E. T., art. 643. Sanción por no declarar. La sanción por no declarar será equivalente:“(…)3. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de retenciones, al diez por ciento (10%) de los cheques girados o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior. (Aparte subrayado declarado exequible por la sentencia C-506-02).

<sup>24</sup> Sentencias del 13 de noviembre del 2008, Exp. 25000-23-27-000-2005-00749-01(16350) y del 28 de enero de 2010, Exp. 25000-23-27-000-2006-01341-01 (17209).

determinación oficial de la obligación tributaria al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante que no haya declarado.

En el presente asunto, la Administración, por petición de la misma demandante, consultó la base de datos y constató que en el sistema no figuraba la declaración de retención en la fuente del quinto periodo del 2002. Razón por la que, el 24 de abril de 2007, la emplazó para que cumpliera la obligación formal en el mes siguiente; plazo que transcurrió sin manifestación alguna de la fiduciaria, por lo que mediante la **Resolución N°310642007000001 del 5 de julio de 2007** le impuso la sanción por no declarar que luego confirmó al desatar el recurso gubernativo mediante la **Resolución N°310662008000001 del 4 de abril de 2008**.

De lo anterior se observa que, la Administración adelantó un proceso de aforo contra la demandante en el que la emplazó y como ésta guardó silencio impuso la sanción por no declarar, consecuencia jurídica prevista en el ordenamiento legal.

### **3. Prueba del cumplimiento del deber de presentar las declaraciones por el “Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN”**

En materia probatoria, el Código Contencioso Administrativo (art. 168) remite al Código de Procedimiento Civil en cuanto sus normas resulten compatibles, no obstante, tratándose de asuntos de carácter tributario, debe consultar las reglas que establece el Estatuto Tributario (art. 742 y s.s.), ordenamiento que también remite a las normas del C. de P. C.

El artículo 177 del C. de P. C. consagra el principio según el cual “incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”.

La demandada impuso a la actora la sanción por no declarar porque, al consultar la base de datos de la entidad, encontró que en el sistema no figuraba la declaración correspondiente al periodo discutido, por lo que consideró evidente el incumplimiento y dio inicio al proceso de aforo.

Por su parte, la demandante ha sostenido que presentó la declaración por el sistema electrónico de la DIAN y que prueba este hecho con los siguientes documentos: i) la copia de la declaración y de los recibos de pago que imprimió

luego de acceder al sistema y de diligenciar en su totalidad el formulario correspondiente; ii) el concepto técnico de la contadora pública Zady Correa Palacio, iii) la certificación del Revisor Fiscal del 15 de mayo de 2007 y iv) los testimonios rendidos ante el Tribunal por las personas que para la época de los hechos fungían de Representante Legal, Subgerente de Contabilidad y Revisor Fiscal de la Fiduciaria.

En el caso, el tema de prueba es la presentación de la declaración por el sistema electrónico de la DIAN.

La Sala ha sostenido que con la entrada en vigencia del Decreto Ley 2150 de 1995 y la habilitación de sistemas de transmisión electrónica de datos en las entidades públicas, se implementó la utilización del documento electrónico para que los usuarios envíen o reciban información por este medio<sup>25</sup>.

La Ley 383 de 1997 adicionó el artículo 579-2 del Estatuto Tributario con lo cual introdujo la posibilidad de la presentación electrónica de declaraciones; artículo modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000 que atribuyó al Director de la DIAN la facultad de señalar los contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a declarar por ese medio.

Las declaraciones presentadas por esta herramienta tecnológica dan origen a la **declaración electrónica**. Así, para probar el cumplimiento del deber de informar, deberá acreditarse la existencia del documento electrónico<sup>26</sup>. Para este efecto, podría acreditar que el mensaje llegó al servidor de la DIAN, mediante certificado técnico de que el mensaje cumple con los elementos esenciales para considerarlo como tal expedido por la entidad de certificación<sup>27</sup> o materializar la información que, en su momento, transmitió el obligado haciendo uso del software del Sistema

---

<sup>25</sup> Sentencia del 1° de octubre de 2009, Exp. 16443, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada el 10 de febrero de 2011 Exp. 17155.

<sup>26</sup> Documento electrónico es todo aquel que “está contenido en soporte diverso al papel, lo que no significa que por esa razón no sea capaz de representar una idea o pensamiento. Por ello lo han definido como cualquier representación en forma electrónica de hechos jurídicamente relevantes, susceptible de ser asimilado en forma humanamente comprensible. El documento electrónico es un método de expresión que requiere de un instrumento de creación, conservación, cancelación y transmisión; tal instrumento está constituido por un aparato electrónico. De esta forma la disciplina de dicho documento no puede prescindir del computador que lo crea, lo conserva y lo cancela, y la red de terminales de computador que permiten su transmisión”. Definición citada en la sentencia del 1° de octubre de 2009, Exp. 16443.

<sup>27</sup> Ley 527 de 1991, art. 2°, lit d). “Entidad de Certificación. Es aquella persona que, autorizada conforme a la presente ley, está facultada para emitir certificados en relación con las firmas digitales de las personas, ofrecer o facilitar los servicios de registro y estampado cronológico de la transmisión y recepción de mensajes de datos, así como cumplir otras funciones relativas a las comunicaciones basadas en las firmas digitales”

de Declaración y Pago Electrónico y que debe reposar en las bases de datos de la entidad fiscal<sup>28</sup>.

Atrás quedó dilucidado que la actora estaba obligada a presentar la declaración de retención en la fuente por el sistema electrónico de la DIAN y que la omisión de este deber formal es una conducta sancionable.

Tratándose de la declaración de retención en la fuente del mes de mayo de 2002, el plazo para presentarla venció el 17 de junio de 2002, según el artículo 21 del Decreto 2795 de 2001. Así, la actora debía demostrar que en el plazo fijado para el efecto presentó la declaración por medio electrónico.

## **1. La declaración y los recibos de pago**

Revisado el expediente se advierte que con el recurso de reconsideración el agente retenedor allegó<sup>29</sup>, las siguientes pruebas:

- “Copia de la declaración de retención en la fuente presentada electrónicamente por HSBC Fiduciaria S.A. el día 17 de junio de 2002, correspondiente al mes de mayo de 2002”.
- Copia de los recibos electrónicos de pago Nos. 90000008382413, 90000008382461 y 90000008382825 del 17 de junio de 2002, mediante los cuales la Fiduciaria pagó ese mismo día las retenciones liquidadas en su declaración de mayo de 2002”.
- “Certificado de Revisor Fiscal de la Fiduciaria emitido el día 15 de mayo de 2007”.

### **1.1. La declaración**

El documento físico en papel que allegó el agente retenedor y que afirma es la impresión de la “declaración mensual de retenciones en la fuente”<sup>30</sup> del 5° mes del

---

<sup>28</sup> LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio, Procedimiento Civil, T. III, Dupré Editores Ltda, Bogotá, 2001, Página 354. Precisa que “... lo que podríamos denominar el original del documento corresponde a lo que se halla gravado en la memoria del computador y, en exégesis pura, sería necesario aportar al proceso el aparato, lo que a todas luces es una extravagancia sin sentido. No obstante como lo que contiene esa memoria se exterioriza bien en una pantalla, ora mediante su impresión escrita, o disquete, resulta claro que podrá tomarse nota de la existencia del documento e incorporarlo al proceso mediante el escrito resultado de la labor de impresión o, así no sea la forma más práctica, en una inspección judicial mirando el juez lo que muestra la pantalla y dejando las constancias del contenido del mismo”.

<sup>29</sup> Cfr. Fls. 54

2002, contiene los datos de identificación de la actora y valores en distintos renglones que arrojan como resultado un TOTAL RETENCIONES MÁS SANCIONES de \$471.856.000; además en él se indica el NOMBRE DECLARANTE Vicente Acevedo Murillo y el NOMBRE CONT.PUBLICO O REV.FISCAL "Gabriel Suarez Cortis" y los números de cédula correspondientes.

En la parte superior derecha del documento están los siguientes ítems:

Nº DECLARACIÓN  
FECHA  
Nº CONTROL AUTOMÁTICO  
Nº CONTROL MANUAL

En esta sección no hay datos informativos del número de la declaración, fecha de diligenciamiento o presentación, números de control automático y manual, ni en ninguna otra parte del documento, que ofrezcan certeza de que se trata de la impresión en papel de la declaración electrónica que afirma la demandante presentó oportunamente por este medio y menos que, efectivamente, la información fue transmitida a la entidad fiscal.

El Decreto Reglamentario del artículo 579-2 del E.T. establece que para todos los efectos jurídicos los documentos electrónicos que se presenten por el Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN, reemplazarán los documentos físicos en papel.

Con fundamento en esta disposición, la Sala ha aceptado en procesos de cobro coactivo iniciados para ejecutar obligaciones tributarias contenidas en las declaraciones privadas electrónicas que "el título ejecutivo original está conformado por la información que reposa en la base de datos del sistema a través del cual se envió la información"<sup>31</sup>. Así, constituye título ejecutivo idóneo la declaración electrónica y puede ser cobrado coactivamente por la autoridad tributaria.

---

<sup>30</sup> La copia física del documento se encuentra en los folios 58 c.a., 162 vuelto c.2 y 72, 74 y 79 c.p

<sup>31</sup> Sentencia del 1º de octubre de 2009, Exp. 16443, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada el 6 de octubre de 2009, Exp. 16533, c.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz y el 6 de febrero de 2011, Exp. 17155, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En cuanto a la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas, el acto reglamentario señala que tendrá valor probatorio únicamente si cumple los requisitos legales, esto es, i) que haya sido impreso exclusivamente con los mecanismos establecidos en el sistema de declaración y pago electrónico, ii) que se trate del documento completo sin tachaduras o enmendaduras de ninguna clase y iii) que en él estén plenamente identificados los dígitos de control manual y automático asignados por la DIAN.

Como se indicó el documento físico en papel aportado al proceso carece de los datos correspondientes al número de la declaración, fecha de diligenciamiento, transmisión o presentación y de los números de control automático y manual. Estos últimos son requisitos legales sin los cuales puede otorgársele valor probatorio a la “declaración” allegada al proceso.

Tales datos permitirían conocer el número que el sistema automáticamente le asignó a la declaración y la fecha en que el obligado cumplió la obligación; además, los dígitos de control pondrían en evidencia que la información fue transmitida y recibida por el sistema informático de la Administración, pues son mecanismos de seguridad implementados para garantizar la integridad de la información que se suministra por este medio.

De otra parte, el reglamento preceptúa que, si el tercero ante quien se presenten las declaraciones en forma impresa quiere tener certeza de la validez de dicho documento, podrá solicitar la confirmación ante la DIAN.

En el punto cabe advertir que no es necesario solicitar a la DIAN la confirmación de la validez de la impresión en papel que allegó la actora de la presunta declaración electrónica, pues la entidad impuso la sanción que se cuestiona, precisamente porque en su base de datos no figura la declaración, así no podría confirmar la información contenida en el documento impreso si en el sistema no reposa.

Conforme con la normativa el documento físico aportado no tiene valor probatorio.

## **1.2. Los recibos de pago**

En los folios 59 a 61 están los recibos oficiales de pago diligenciados por un valor total de \$471.856.000 presentados a la entidad bancaria el 17 de junio de 2002.

Al respecto se destaca que estos son elementos de prueba del deber de consignar lo retenido, distinto del de informar a la Administración las retenciones practicadas en el periodo, que es el objeto de este proceso.

Por otra parte, tales documentos no indican el número de la declaración a la que deban imputarse los valores pagados.

## 2. El informe técnico

Con la demanda fue allegado el concepto técnico de la Contadora Pública Zady Correa Palacio<sup>32</sup>. Profesional escogida por la demandante extraproceso para responder el temario que le formuló sobre el procedimiento de declaración electrónica ante la DIAN en el 2002.

Desde su experiencia como contadora y como usuaria del sistema de Declaración y Pago electrónico de la DIAN vigente en el 2002, explicó lo siguiente:

- Que el contribuyente debía destinar un único equipo en el que instalaba el software y desde allí “debían firmar el Representante Legal y el Contador o Revisor Fiscal, y luego si transmitir a la DIAN, vía Internet la respectiva declaración”<sup>33</sup>.
- Los pasos a seguir para diligenciar, generar y presentar las declaraciones<sup>34</sup>
- Los cambios presentados en el procedimiento de declaración y pago<sup>35</sup>.
- La impresión de la declaración electrónica adjunta al cuestionario<sup>36</sup>, corresponde en su forma y contenido a las que generaba el sistema de Declaración y Pago de la DIAN; precisa que: “lo único que hace falta en el formato de declaración adjunto, es en la parte superior derecha, que es donde aparecen los datos relacionados con la declaración (...), no aparecen diligenciados ...”<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Mediante auto de 11 de marzo de 2010, el Despacho de conocimiento revocó el auto de pruebas dictado en primera instancia, en cuanto a la negativa de tener como prueba el “dictamen pericial” (fl. 259 c.p.).

<sup>33</sup> Fl. 150 c.p.

<sup>34</sup> Fl. 151 a 153 c.p.

<sup>35</sup> Fl. 153 c.p.

<sup>36</sup> El documento es el mismo que aportó como prueba con el recurso de reconsideración (fl. 75 c.p.).

<sup>37</sup> Fl. 155 c.p.

- Los datos correspondientes a la declaración, esto es, No. De declaración, fecha, No. Control automático y No. Control manual, los generaba automáticamente el sistema, el usuario no podía asignarlos en forma manual<sup>38</sup>.
- El recibo oficial de pago adjunto al cuestionario<sup>39</sup>, si corresponde a los que generaba el sistema de Declaración y Pago de la DIAN, pero agrega: “lo que sí se aprecia, es que no está diligenciada la casilla de N° autoadhesivo declaración, que era un dato que el sistema llenaba automáticamente”<sup>40</sup>.
- Se presentaban problemas con el sistema. Fallas en el funcionamiento del software, caso en el que debía el usuario instalar uno nuevo. Bloqueo de las funciones y deficiencia en el servicio de Internet.

Este elemento de prueba permite deducir que la declaración se enviaba al ente oficial vía Internet. Que una vez fuera diligenciado el formato virtual y agotados todos los pasos del procedimiento, se activaba la opción **presentar**. Si este paso culminaba con éxito, es decir, “se realizaba la presentación a la DIAN”, en forma automática eran asignados los campos: número de declaración, fecha de presentación con horas, minutos y segundos, número de control manual, número de control automático y el nombre del declarante”. Y, que el sistema podía presentar algunas fallas.

En este documento, además, se afirma que la casilla “N° DE AUTOADHESIVO DECLARACIÓN” de los recibos de pago allegados que no está diligenciada, era un dato que el sistema llenaba automáticamente<sup>41</sup>.

Este elemento de prueba no ofrece certeza de la transmisión de la información que por este medio tecnológico estaba obligada la demandante, pues se trata de una apreciación subjetiva del procedimiento empleado en ese momento para cumplir el deber legal cuya omisión se sanciona. No obstante, debe resaltarse que el informe señala que si la presentación de la declaración culminaba con éxito el sistema automáticamente asignaba los datos correspondientes al número de la declaración, fecha y hora de la presentación y números de control, lo que no ocurrió en el caso.

---

<sup>38</sup> Fl. 155 y 156 c.p.

<sup>39</sup> Son los tres recibos de pago que igualmente aportó como pruebas en el recurso gubernativo (fl. 75 a 78 c.p.).

<sup>40</sup> Fl. 157 c.p.

<sup>41</sup> Fl. 157 c.p.

### 3. Certificación de Revisor Fiscal

El 15 de mayo de 2007, el Revisor Fiscal de la sociedad demandante certificó: Que en los papeles de trabajo se encuentra la declaración de retención en la fuente del mes de mayo de 2002. Que en ese documento aparece el nombre del anterior revisor fiscal con el número de matrícula y del representante legal y agrega que, esto es “señal de que fue hecha su transmisión a la Administración de Impuestos Nacionales”. Y, que “además consta que dicha declaración fue tomada fielmente de los libros de contabilidad”<sup>42</sup>.

Esta prueba no desvirtúa el hecho que sirvió a la Administración para imponer la sanción discutida, toda vez que de manera alguna se acredita que la información fue transmitida y almacenada en los computadores de la entidad oficial.

### 4. Prueba Testimonial

Ante el *a quo* rindieron testimonio las personas que para la época de los hechos fungían de Subgerente de Contabilidad<sup>43</sup>, de Revisor Fiscal<sup>44</sup> y de Representante Legal<sup>45</sup> de la Fiduciaria, sobre el diligenciamiento del formulario electrónico correspondiente a la declaración del mes de mayo de 2002.

Frente a esta prueba el Estatuto Tributario en el artículo 752 dispone:

**“Inadmisibilidad del testimonio.** La prueba testimonial no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos, salvo que en este último caso y en las circunstancias en que otras disposiciones lo permitan exista un indicio escrito.

Según la normativa, el testimonio no es prueba admisible para demostrar hechos que por disposición legal no son susceptibles de probar por este medio, o cuando la naturaleza de los hechos objeto de prueba suponen la existencia de documentos o registros escritos.

---

<sup>42</sup> Fl. 62 c. a.

<sup>43</sup> Fl. 230 a 238 c.2

<sup>44</sup> Fl. 243 a 247 c.2

<sup>45</sup> Fl. 224 a 228 c.2

Párrafos arriba se señaló que para probar la presentación de la declaración electrónica sería necesario acreditar la existencia del documento electrónico, por los medios allí indicados.

Así, dada la naturaleza del hecho que se pretende demostrar, esto es, la inmaterialidad que caracteriza la declaración electrónica, la cual supone la existencia del documento electrónico como tal; además, la materialización del documento electrónico, daría lugar a la existencia de la declaración electrónica como documento escrito, por lo que la prueba testimonial en estos casos “no es admisible”, tal como lo dispone el Estatuto Tributario, regla que tiene prelación sobre las disposiciones del Código de Procedimiento Civil y del Contencioso Administrativo.

De lo expuesto, se concluye que dada la naturaleza del hecho que se pretende demostrar, el concepto técnico, la certificación del revisor fiscal y los testimonios no son elementos suficientes para acreditar la presentación de la declaración por medio electrónico. Además, en el caso, la impresión en papel de “la declaración” no tiene valor probatorio por no reunir los requisitos legales exigidos.

Cabe señalar que en el concepto técnico se transcribe parte del manual del sistema que operaba para la época de los hechos en el que expresamente señala que si la presentación de la declaración a la DIAN, “**culmina con éxito**, se asignan en forma automática los campos: Número de declaración, Fecha de presentación con horas minutos y segundos, Número de control manual, Número de control automático”<sup>46</sup>.

Extraña a la Sala que si la demandante conocía esta disposición y dice que imprimió el formulario inmediatamente después de culminar el procedimiento y en él faltan datos, no se hubiera dirigido a la entidad para poner en conocimiento tal situación y poder verificar las posibles fallas técnicas que pudieran haberse presentado y adoptar las medidas pertinentes para corregirlas y asegurar el cumplimiento de su obligación.

Por las razones anteriores, no se dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante, lo que impone confirmar la sentencia apelada.

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

**F A L L A**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

**RECONÓCESE** personería al doctor MARCO ALEJANDRO APONTE PATIÑO como apoderado del demandado, en los términos del memorial que está a folio 373 del cuaderno principal.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente de la Sección

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

---

<sup>46</sup> Fl. 156 c. p.