

**PLIEGO DE CARGOS – No es un acto administrativo y no es demandable ante el contencioso administrativo**

La Sala precisa que el pliego de cargos no es un acto administrativo que contenga una manifestación definitiva de la voluntad de la Administración y, en consecuencia, no es susceptible de ser controvertido ante la jurisdicción. Por esta razón, se modificará la sentencia del Tribunal en cuanto declaró la nulidad del Pliego de Cargos 00390-48 del 6 de marzo de 1997.

**ESTUDIOS Y CRUCES DE INFORMACION – Fundamento legal / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION – Supuestos para imponerla. No se especifica el tipo de error sancionable / DAÑO – Presupuesto para imponer la sanción / SANCION – Debe aplicarse los criterios de razonabilidad y proporcionalidad al momento de imponerla / MEDIOS ELECTRONICOS – Deben reunir los requerimientos técnicos para enviar la información / ERRORES FORMALES – Sólo serán sancionables cuando obstaculicen la labor de fiscalización de la Administración**

El fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos, que suscita la presente controversia, es el literal e) del artículo 631 del E.T. que, para año 1994. La Sala ha considerado que los hechos constitutivos de la infracción tributaria a los que se refiere el artículo 651 del E.T. se concretan en los siguientes supuestos: a) no suministrar la información dentro del plazo establecido para ello, b) cuando el contenido de la información presente errores y, c) lo informado no corresponda a lo solicitado. Sobre la conducta sancionable consistente en la presentación de la información con errores, se reitera el criterio acogido por esta Corporación en el sentido de que los errores sancionables son los de contenido, es decir, aquellos relacionados con los datos, cifras o conceptos específicos que, por ley, está obligado a reportar el contribuyente. Sin embargo, como también ha sostenido esta Sala, dado que el deber de suministrar información en medios magnéticos comporta la obligación de observar los aspectos técnicos y condiciones generales prescritos para el efecto, los medios electrónicos utilizados para el suministro de la información deben cumplir con las características y exigencia de forma instruidas por la autoridad tributaria, no obstante que los requerimientos técnicos no tengan la virtualidad de modificar el contenido de la información a suministrar. De manera que, la Sala considera que como el artículo 651 del E.T. no distingue el tipo de errores que tipifican infracción administrativa, si las inconsistencia formales —“errores de sintaxis”— no permiten acceder a la información solicitada, es válido que se sancionen si con ello se obstaculiza la labor de fiscalización de la autoridad tributaria. De cualquier manera, cada caso debe analizarse dentro de los parámetros que, según la Corte Constitucional, deben tenerse en cuenta para imponer la sanción, en particular, verificar si la conducta cometida infligió daño a la Administración Tributaria. En efecto, la Sala ha dicho que, concordantemente con la sentencia C-160 del 29 de abril de 1998 de la Corte Constitucional, la sanción debe obedecer a criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Esto implica que la infracción administrativa por la comisión de errores en la información sólo se sanciona cuando se cause daño al Estado. Es decir, que lo determinante no es el error *per se* sino que tenga la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora propia de la Administración o que afecte los intereses de terceros. En consecuencia, los errores formales en que incurran los obligados a presentar información en medios magnéticos no tienen por sí mismos la vocación de tipificar una infracción administrativa sancionable. Sin embargo, si en virtud de estos se errores se imposibilita la labor de fiscalización de la Administración, si pueden ser objeto de sanción, evento en el cual, la autoridad tributaria deberá

explicar en qué medida se obstruyó esa labor.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 651

**ERROR DE SINTAXIS – No es sancionable cuando no causa daño a la Administración. No existe hecho sancionable / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION – Improcedencia / CORRECCION DE ERRORES – Si se hacía antes del pliego de cargo no existía infracción**

Aunque la DIAN no explicó en qué consistían tales errores, es claro que para dicha institución todo tipo de error tipifica la infracción y, por ende, la sanción. En todo caso, conforme lo sostuvo la parte actora en la demanda y, según puede constatarse de los antecedentes administrativos, esos errores estaban referidos a la inclusión de caracteres o signos, tales como comas y puntos en el reporte. Como se puede apreciar, la nota del literal b) del artículo 2º de la Resolución 2808 de 1993 exige que los campos numéricos se consignen con ciertas especificaciones. El expediente da cuenta de que la parte actora incurrió en ese tipo de errores y que, por eso, remitió nuevamente la información solicitada, de acuerdo con las exigencias de la Resolución 2808 de 1993, de manera que, la DIAN la pudo leer, procesar y, por ende, aceptar. En esa medida, la actuación del contribuyente no le causó daño a la administración, pues no impidió ni obstruyó la labor de fiscalización de la Administración. En consecuencia, no se configuró un hecho sancionable. Adicionalmente, el párrafo 651 del E.T., vigente al momento de la ocurrencia de los hechos controvertidos, preveía que no había lugar a la sanción prevista en la norma si las inconsistencias en la información se corregían voluntariamente antes de la notificación del pliego de cargos. En el presente caso, tal como se precisa en los hechos narrados, la parte actora corrigió la información antes de la notificación del pliego de cargo, razón adicional para determinar que era improcedente la sanción.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 651

**NOTA DE RELATORIA:** Con aclaración de voto de la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia.

#### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 76001-23-24-000-1998-01070-01(17918)**

**Actor: AGRÍCOLA LA ROSAURA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 23 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que falló lo siguiente:

*"1.- **DECLARASE LA NULIDAD** de los actos administrativos contenidos en el Pliego de Cargos No. 00390-48 de Marzo 6 de 1997, la Resolución Sanción No. 1242 de Septiembre 29 de 1997 y Resolución del Recurso de Reconsideración No. 000027 de Marzo 17 de 1998, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cali, conforme a la parte motiva.*

*2.- Como consecuencia de lo anterior, se declara, que la sociedad **AGRÍCOLA LA ROSAURA S.A.**, no está obligada a cancelar suma alguna por concepto de la sanción impuesta por los actos impugnados.*

*3.- Se deniegan las demás súplicas de la demanda.*

### **ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 6 de marzo de 1997, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas de Cali formuló el Pliego de Cargos No. 00390-48, mediante el que propuso imponer a la parte actora una sanción por incurrir en errores en el reporte de información en medios magnéticos correspondiente al año 1994, en cuantía de \$94.200.000.
- El 29 de septiembre de 1997, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas de Cali expidió la Resolución Sanción No. 1242, mediante la que impuso a la parte actora el pago de la suma de \$94.200.000 por incurrir en el hecho sancionable señalado en el pliego de cargos formulado.
- El 17 de marzo de 1998, previa interposición del recurso de reconsideración, la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas de Cali expidió la Resolución No. 000027 que confirmó el acto administrativo recurrido.

### **ANTECEDENTES PROCESALES**

#### **LA DEMANDA**

La sociedad Agrícola La Rosaura S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“5.1. DECLARAR **LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO COMPLEJO** rotulado: PLIEGO DE CARGOS No. 00390-48 de Marzo 6 de 1.997, emanado de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES ADMINISTRACIÓN LOCAL DE IMPUESTOS NACIONALES DE CALI, RESOLUCIÓN SANCIÓN No. 1242 de Septiembre 29 de 1.997, proferida por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – ADMINISTRACIÓN LOCAL DE IMPUESTOS NACIONALES DE CALI, y RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN No. 000027 de Marzo 17 de 1.998 por el cual se confirma la Resolución Sanción No. 1242 de Septiembre 29 de 1.997, expedido por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – ADMINISTRACIÓN LOCAL DE IMPUESTOS NACIONALES DE CALI.*

*5.2. Que a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO y como consecuencia de la declaratoria de la nulidad impetrada, se ordene o declare que AGRÍCOLA LA ROSAURA S.A. (Antes Agrícola el Palmar Ltda.), no está obligada al pago de la sanción que por el monto de NOVENTA Y CUATRO MILLONES DOSCIENTOS MIL PESOS (\$94.200.000) MONEDA CORRIENTE le ha impuesto la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES a mi representada mediante la Resolución Sanción No. 2142 de Septiembre 29 de 1.997, confirmada por la Resolución Administrativa No. 000027 de Marzo 17 de 1.998 emanada de la DIAN.*

*5.3. Como pretensión subsidiaria y apelando al espíritu de sensatez en materia de imposición de sanciones de este tipo, pido al Honorable Tribunal que en el evento de no prosperar las pretensiones de esta demanda, se sirva fijar el monto de la posible o eventual sanción que el llamado error de sintaxis en el envío de la información le haya producido al Estado en razón del eventual daño causado.*

*5.4. Se condene a la demandada al pago de las costas procesales y agencias en derecho.”*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política, 84 del Código Contencioso Administrativo, 132 de la Ley 223 de 1995, 651 y 683 del Estatuto Tributario. En resumen, en el concepto de violación precisó lo siguiente:

#### **Violación de artículo 29 de la Constitución Política.**

Dijo que el acto administrativo acusado violó el principio constitucional de legalidad y el derecho de defensa y de contradicción porque no se le dio a conocer, previamente, la existencia de las inconsistencias en la información enviada y, además, porque no le concedieron la oportunidad de explicarle a la Administración las razones por las cuales pudo cometer el llamado error de sintaxis en el envío de la información requerida.

Añadió que, con la actuación demandada, se desatendió el principio de publicidad, ya que la DIAN no informó con antelación si el medio magnético enviado adolecía de inconsistencias o presentaba errores formales y que, por eso, no pudo corregirlos voluntariamente.

Manifestó que la información, tal como la requiere la Administración, por sus aspectos técnicos, es compleja y, por tanto, es normal que se presenten distorsiones e inconsistencias. Sostuvo que la información sirve para adelantar programas de fiscalización y que, por eso, al Estado le debe interesar que la información se presente en debida forma y sobre los aspectos solicitados.

Dijo que el hecho que generó la sanción era inexistente, que el acto administrativo fue falsamente motivado, que carecía de fundamento legal y que fue expedido a partir de la presunción de culpabilidad de la parte actora, sin determinar si la conducta podía enmarcarse dentro de las causales de antijuridicidad previstas en la ley.

#### **Violación del artículo 83 de la Constitución Política.**

De otra parte, señaló que el acto administrativo demandado violó el artículo 83 de la C.P. Sostuvo, que el propósito de la sanción, por el no envío de la información, es castigar a los contribuyentes que en forma dolosa engañen al Estado, mas no a aquellos que por desconocimiento y errónea interpretación cometan errores de forma.

Señaló que la buena fe se presume y le corresponde al Estado desvirtuarla. Que, en el presente caso, como la sanción está condicionada a una conducta dolosa, que en todo caso no se demostró, no era procedente su imposición, porque el error en que incurrió fue de orden meramente gramatical y no llevaba implícita la intención de desdibujar la información requerida. Añadió que este tipo de errores no producen ningún daño real, cierto y eventual para la Administración y que no se le podía sancionar por separar las cifras reportadas con signos de punto o coma, tal como lo predicen las matemáticas, y por la manifiesta incapacidad de la Administración de corroborar la precisión de la información reportada.

**Violación del artículo 84 del C.C.A.**

Sostuvo que los actos administrativos en discusión violaron el artículo 84 del C.C.A. por estar falsamente motivados y por haberse expedido con desviación de poder. Dijo que la DIAN no justificó la decisión adoptada, sino que se limitó a decir que el error de sintaxis estaba tipificado como causal para imponer la sanción, sin entrar a determinar si se configuró una conducta dolosa.

**Violación del artículo 132 de la Ley 223 de 1995, que adicionó el artículo 651 del Estatuto Tributario.**

Expuso que los actos administrativos en disputa violaron el artículo 132 de la Ley 223, que adicionó el artículo 651 del E.T.

Dijo que el artículo 14 de la Resolución 138 de 1996 no define los eventos en los que se presenta el error en la información y que tampoco lo hace el artículo 651 del E.T. Que el error se refiere al contenido de la información y no a los aspectos formales de la misma. Que, por eso, la sanción se impone cuando la información es errada, corresponde a datos falsos o desatiende los aspectos técnicos referidos en las resoluciones No. 2808 de 1993 y 3547 de 1995.

Explicó que la Resolución 138 de 1996 contempla dos tipos de sanciones: (i) la prevista para cuando se desconoce la obligación de presentar la información según las características y especificaciones de las resoluciones No. 2808 de 1993 y 3547 de 1995, y (ii) la prevista para cuando la información no se presente dentro del plazo establecido, con errores o cuando la información no corresponda a la solicitada.

Precisó que la información correspondiente al año 1994 fue presentada por la parte actora dentro del término establecido en el artículo 12 de la Resolución 136 de 1996 y que aludía a los pagos o abonos que constituyeron costo, deducción o dieron derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos.

Agregó, que efectuó el reporte a partir de los registros contables, de tal modo que eran datos reales, y que el medio magnético contentivo de la información atendió las especificaciones de las resoluciones 2808 de 1993 y 3547 de 1995. Que, por lo tanto, al no cumplirse ninguna de las circunstancias que motivan las sanciones referidas al deber de presentar información en medios magnéticos, y por no ocasionar un daño real a la Administración, no era aplicable la sanción impuesta.

#### **Violación del artículo 683 del Estatuto Tributario.**

Por último, señaló que la DIAN violó el artículo 683 del E.T. referente al espíritu de justicia en materia tributaria y el principio de efectividad, que la Constitución Política contempla en el artículo 228.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. Dijo que la actuación de la Administración no violó ningún precepto constitucional porque procedió de conformidad con la ley y los reglamentos. Que, además, tampoco violó el artículo 84 del C.C.A. porque en la aplicación de la sanción se consideraron hechos que efectivamente ocurrieron y se hacían merecedores de la sanción.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y decretó que la parte actora no estaba obligada a pagar ninguna suma por concepto de la sanción impuesta en los actos impugnados. Sostuvo lo siguiente:

Con fundamento en las providencias 14489 de 2007 y 12549 de 2000, proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, dijo que el hecho descrito en las normas pertinentes como infracción es la presentación de la información con errores de contenido, más no los denominados errores de sintaxis, como los sancionados con los actos demandados.

Dijo que si bien la obligación de reportar la información debe atender a las especificaciones técnicas de forma y presentación indicadas por la autoridad competente y que, además, su contenido debe corresponder a lo que efectivamente se solicite en las normas pertinentes, no hay lugar a la sanción impuesta porque no se configuró un perjuicio a la Administración y porque, por la naturaleza de los errores, no la justifican. Agregó que los errores de información que se catalogan simplemente como de sintaxis no enriquecen al contribuyente y que, en el presente caso, no se evidenció mala fe por parte de la actora.

Señaló que la sanción sólo recae sobre los errores de contenido de la información y no sobre los meramente formales. Que, en el presente caso, la Administración reconoció que se trataba de inconsistencias de sintaxis, pero no precisó si se trató de la inclusión de puntos, comas o signos, como era su deber, a fin de dar cumplimiento a la exigencia de motivar el acto. Que, adicionalmente, omitió indicar en qué consistían tales errores y sobre qué registros se presentaron, de tal manera que no se le permitió a la parte actora controvertir la decisión administrativa.

#### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La DIAN interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal. Expuso lo siguiente:

Dijo que del artículo 651 del E.T. se desprende que la sanción por no enviar información se genera por una de estas hipótesis:

- 1) Cuando los obligados a suministrar información no la entreguen,
- 2) Cuando la suministren extemporáneamente,
- 3) Cuando la suministren con errores en su contenido,
- 4) Cuando la información suministrada no corresponda a lo solicitado.

Que, según los antecedentes de la actuación, la sanción se impuso con fundamento en la tercera conducta, toda vez que, el contenido de la información

que presentó la parte actora registró inconsistencias en 65 registros de un total de 90 presentados.

Señaló que, a estos errores de sintaxis les corresponde una sanción del 2.5%. Que, como el valor de los registros con inconsistencias fue de \$6.903.436.000, la sanción era de \$172.585.000, pero que se limitó a \$94.200.000 que era la máxima aplicable, de conformidad con el artículo 1º del Decreto 2806 de 1994.

Agregó que la Resolución 2142 del 27 de septiembre de 1997 fue proferida con anterioridad a la sentencia C-160 de 1998, en la que la Corte Constitucional condicionó la exequibilidad del artículo 651 del E.T. a que los errores sancionados generaran un daño y que la Administración estaba obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero. Que, por tanto, fue a partir de la expedición de la citada providencia que la Administración debía dar cumplimiento al criterio del alto tribunal y demostrar el daño causado.

Concluyó que la parte actora presentó con errores la información en medios magnéticos correspondiente al año 1994 y, en consecuencia, no cumplió con las exigencias establecidas en la Resolución 2808 de 1993, al no ceñirse a las condiciones, especificaciones y forma en su presentación, lo que la hizo acreedora de la sanción contemplada en el artículo 651 del E.T. Por último, dijo que este tipo de inconsistencias ocasiona un perjuicio a la Administración porque le imposibilita efectuar los cruces de información y, en general, la labor de fiscalización.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **DIAN** y la parte actora no presentaron alegatos de conclusión.

**El Ministerio Público** no rindió concepto.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA.**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN, la Sala decidirá si se ajusta a derecho la Resolución Sanción No. 1242 de Septiembre 29 de 1997, mediante la que se impuso a la parte actora la sanción por presentar

errores en el reporte de información en medios magnéticos correspondiente al año 1994 y la Resolución del Recurso de Reconsideración No. 000027 de Marzo 17 de 1998, que la confirmó.

Previamente, la Sala precisa que el pliego de cargos no es un acto administrativo que contenga una manifestación definitiva de la voluntad de la Administración y, en consecuencia, no es susceptible de ser controvertido ante la jurisdicción. Por esta razón, se modificará la sentencia del Tribunal en cuanto declaró la nulidad del Pliego de Cargos 00390-48 del 6 de marzo de 1997.

Para resolver el recurso de apelación, son relevantes para decidir los siguientes hechos probados:

1. La empresa Agrícola el Palmar Ltda. (hoy Agrícola La Rosaura S.A.) estaba obligada a presentar información en medios magnéticos.
2. La Subdirección de Fiscalización de la DIAN incluyó a la empresa Agrícola el Palmar Ltda. en la lista de personas seleccionadas como informantes inexactos que incumplieron la obligación de enviar información de Costos y Deducciones y compra de activos fijos por el Año Gravable 1994, según lo dispuesto en la Resolución 5987 de diciembre 28 de 1994 y literal e) del artículo 631 del E.T.
3. Conforme con el informe de Validación de la información No. R116R2<sup>1</sup> del 16 de febrero de 1996, la parte actora reportó 90 registros “Tipo 2” en la entrega de información en medios magnéticos correspondiente al año 1994, de los cuales 65 presentaron “ERRORES DE SINTAXIS”. En el informe se señaló que el valor de la sumatoria de la información fue de \$6.911.551.000, de los cuales \$8.115.000.000 correspondieron al monto de los registros procesados.
4. Con fundamento en el programa de fiscalización y el informe de validación de información, el 6 de marzo de 1997, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas de Cali, expidió el Pliego de Cargos No. 00390-48<sup>2</sup>, mediante el que propuso imponer a la parte actora una sanción de \$94.200.000, por entregar con errores la información en

---

<sup>1</sup> Folios 1 al 3 del C.A.A.

<sup>2</sup> Folios 49 a 51 de C.P.

medios magnéticos del año 1994<sup>3</sup>, con fundamento en lo previsto en la Resolución No. 5987 del 28 de diciembre de 1994 y en el literal e) del artículo 631 del E.T. Para tasar la sanción, la División de Fiscalización tomó el valor de los costos y deducciones que la parte actora solicitó en la declaración de renta de 1994 (\$2.428.528.000), más la compra de activos fijos (\$315.571.000), para un total de \$2.744.099.000. Sobre dicha base calculó el 5%, para un total de \$137.204.950. Habida cuenta de que la sanción máxima era de \$94.200.000, la tasó en ese valor.

5. El 1º de abril del 1997, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas de Cali expidió el Oficio No. 2009-48<sup>4</sup>, mediante el que informó a la parte actora que debía presentar un nuevo medio magnético con la información con el cumplimiento de las características y especificaciones técnicas definidas por resolución, correspondientes al año gravable 1994.
6. El 28 de abril de 1997<sup>5</sup>, con la respuesta al Oficio No. 2009-48, la parte actora adjuntó el formato de entrega de la nueva información en medios magnéticos correspondiente al año 1994. También aclaró que el valor de la sumatoria del formato entregado era de \$6.911.551.000.
7. El 30 de abril de 1997, la parte actora respondió el pliego de cargos en el que se opuso a la sanción propuesta por la Administración<sup>6</sup>. En sustento de su alegato, señaló que los errores en que incurrió no estaban tipificados como sanción por la norma tributaria, ya que, la Resolución 5987 de 1994 sólo preveía dos tipos de conductas sancionables: *i)* el desconocimiento de las características y especificaciones en el medio magnético previstas en la Resolución 2808 de 1993, esto es, aspectos técnicos o formales, y *ii)*, la presentación de la información por fuera del plazo establecido, o con errores o cuando no correspondiera a lo requerido, es decir, errores sustanciales, dentro de los que no se enmarcaba el hecho sancionado por la Administración. Expuso, además, que el acto administrativo no fue motivado.
8. El 3 de julio de 1997, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas de Cali expidió el Oficio No. 49-993<sup>7</sup>, mediante el que le comunicó a la parte actora que la información fue aceptada y que la

---

<sup>3</sup> La sanción de \$94.200.000 corresponde a la penalidad máxima prevista para el año 1994 (Decreto 2806 de 1994). Inicialmente fue calculada por la Administración en \$137.204.920. Esta cifra corresponde al 5% de los valores que a juicio de la DIAN, presentaron inconsistencias, esto es, \$2.744.099.000 x 5% = 137.204.950. (Folio 50 del C.P.).

<sup>4</sup> Folio 12 del C.A.A.

<sup>5</sup> Folio 18 del C.A.A.

<sup>6</sup> Folios 31 a 43 del C.P.

<sup>7</sup> Folio 54 de C.A.A.

invitaba a acogerse al beneficio de la reducción de la sanción de que trata el artículo 651 del E.T.

9. El 7 de julio de 1997, la demandante respondió el requerimiento de la DIAN<sup>8</sup>, en el sentido de precisarle que presentó la información dentro de los parámetros del artículo 83 de la Carta Política y que, por eso, no estaba incurso en ninguna de las causales de infracción administrativa. Que, por esa razón, no aceptaba la invitación a pagar la sanción reducida.
10. El 29 de septiembre de 1997, la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Cali expidió la Resolución Sanción No. 2142, mediante la que impuso la sanción propuesta en el pliego de cargos por \$94.200.000<sup>9</sup>. Para tasar la penalidad impuesta, tomó como base el monto de la información reportada, esto es, \$6.903.436.000, importe que multiplicó por 2.5% que, según dijo, era la tarifa correspondiente a los errores de sintaxis. Esta operación arrojó un total de \$172.585.900, pero se redujo la sanción a la cuantía máxima permitida de conformidad con el artículo 1º del Decreto 2806 de 1994, esto es, a \$94.200.000.
11. El 28 de noviembre de 1997, la parte actora, con fundamento en las mismas razones expuestas en la respuesta al pliego de cargos, interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 2142<sup>10</sup>.
12. El 17 de marzo de 1998, la División Jurídico Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali expidió la Resolución No. 000027, mediante la que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto y confirmó el acto impugnado<sup>11</sup>.

De acuerdo con los hechos probados y con lo expuesto en el recurso de apelación que interpuso la DIAN, el debate se centra en determinar si la sanción se impuso sobre una conducta tipificada como infracción administrativa.

#### **De si la conducta estaba prevista como infracción administrativa.**

El fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos, que suscita la presente controversia, es el literal e) del

---

<sup>8</sup> Fl. 59 C.A

<sup>9</sup> Con la resolución sancionatoria la Administración aumentó la base para el cálculo de la sanción a \$6.903.436.000. Sin embargo fue calculada a una tarifa graduada del 2.5%, lo que arrojó la suma de \$172.585.900. (Folios 28 y 29 del C.P.).

<sup>10</sup> Folios 11 a 21 del C.P.

<sup>11</sup> Folios 2 al 8 del C.P.

artículo 631 del E.T. que, para año 1994, disponía:

**“ARTICULO 631. PARA ESTUDIOS Y CRUCES DE INFORMACIÓN.** Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 648 y demás normas que regulan las facultades de la Administración de Impuestos, el Director de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos:

a. (...)

e. Los apellidos y nombres o razón social y NIT, número de cédula de ciudadanía o de tarjeta de identidad y dirección de cada uno de los beneficiarios de los pagos o abonos en cuenta que constituyan costo o deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado por beneficiario de los mismos, por el año gravable 2003, sea superior a un millón de pesos (\$1.000.000) con indicación del concepto, el valor de la retención en la fuente practicada, el valor del impuesto sobre las ventas retenido, el valor del impuesto sobre las ventas descontable. (...).”

Concordante con lo anterior, para el mismo periodo, la Resolución No. 5984 del 28 de diciembre 1994 especificó la información y las condiciones en las que debía ser presentada, a efectos de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 631 del E.T. Los artículos 9º y 10º señalaban:

**“Artículo 9º.** No se entenderá cumplido el requisito de presentar la información si el medio magnético utilizado por la persona o entidad informante, no se ajusta a las características y especificaciones prescritas en la Resolución 2808 de 1993 por la Unidad Administrativa Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**Artículo 10º.** El no suministrar la información dentro del plazo establecido, o cuyo contenido presente errores, o la información no corresponda a la solicitada, dará lugar a la aplicación de la sanción contemplada en el artículo 651 del Estatuto Tributario.”

De otra parte, la sanción por no dar cumplimiento a la obligación prevista en el artículo 631 del E.T. está contemplada en el artículo 651 del mismo estatuto que, para el año 1994, señalaba:

**“ARTICULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN.** Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Una multa hasta de cincuenta millones de pesos (\$50.000.000.)<sup>12</sup>, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

---

<sup>12</sup> Valor actualizado a \$94.200.000 de conformidad con el artículo 1º de la Decreto 2806 de 1994.

- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.

- Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.

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

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente.

**PARÁGRAFO.** No se aplicará la sanción prevista en este artículo, cuando la información presente errores que sean corregidos voluntariamente por el contribuyente antes de que se le notifique pliego de cargos."

La Sala ha considerado que los hechos constitutivos de la infracción tributaria a los que se refiere el artículo 651 del E.T. se concretan en los siguientes supuestos:

a) no suministrar la información dentro del plazo establecido para ello, b) cuando el contenido de la información presente errores y, c) lo informado no corresponda a lo solicitado<sup>13</sup>.

Sobre la conducta sancionable consistente en la presentación de la información con errores, se reitera el criterio acogido por esta Corporación en el sentido de que los errores sancionables son los de contenido, es decir, aquellos relacionados con los datos, cifras o conceptos específicos que, por ley, está obligado a reportar el contribuyente<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA. C.P. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA Bogotá, D.C., 24 de septiembre de 2009 Número de radicación: 17001-23-31-000-2003-00840-01. Número interno: 17347. Actor: CONSTRUIR INGENIERÍA S.A. "COINSA" Demandado: DIAN.

<sup>14</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. Bogotá, D.C., 13 de septiembre de 2007. Número de radicación: 05001-23-15-000-2000-01613-01. Número interno: 14489. Actor: CADENA S.A. COMPAÑÍA DE ARTES GRÁFICAS. Demandado: DIAN.

Sin embargo, como también ha sostenido esta Sala, dado que el deber de suministrar información en medios magnéticos comporta la obligación de observar los aspectos técnicos y condiciones generales prescritos para el efecto, los medios electrónicos utilizados para el suministro de la información deben cumplir con las características y exigencia de forma instruidas por la autoridad tributaria, no obstante que los requerimientos técnicos no tengan la virtualidad de modificar el contenido de la información a suministrar. Así lo precisó la sala:

*“De todas formas, es factible que surjan inconsistencias formales que puedan alterar el contenido de la información, por lo que para la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones, deben ponderarse las circunstancias que rodean cada caso en particular y exponerse en forma detallada los motivos de los rechazos de la información, con lo que además se satisface la exigencia legal y general de motivación de los actos administrativos.”<sup>15</sup>*

De manera que, la Sala considera que como el artículo 651 del E.T. no distingue el tipo de errores que tipifican infracción administrativa, si las inconsistencia formales —“errores de sintaxis”— no permiten acceder a la información solicitada, es válido que se sancionen si con ello se obstaculiza la labor de fiscalización de la autoridad tributaria.<sup>16</sup>

De cualquier manera, cada caso debe analizarse dentro de los parámetros que, según la Corte Constitucional, deben tenerse en cuenta para imponer la sanción, en particular, verificar si la conducta cometida infligió daño a la Administración Tributaria.

En efecto, la Sala ha dicho que, concordantemente con la sentencia C-160 del 29 de abril de 1998 de la Corte Constitucional, la sanción debe obedecer a criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Esto implica que la infracción administrativa por la comisión de errores en la información sólo se sanciona cuando se cause

---

<sup>15</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ Bogotá, 1° de febrero de 2002. Número de radicación: 76001-23-24-000-1999-1838-01. Número interno: 12549 Actor: AGROPECUARIA LOS LAGOS S. EN C. Demandado: LA NACIÓN- DIAN.

<sup>16</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS Bogotá, D.C., 3 de junio de 2010. Número de radicación: 68001 23 15 000 2000 00372 01. Número interno interno: 17121. Demandante: INVERSORA HOTELERA COLOMBIANA S.A. Demandado: U.A.E DIAN. “La obligación de presentar la información en medios magnéticos se instituyó como una herramienta que le facilita a la DIAN la facultad de fiscalización, a través de cruces de verificación. De esa manera se racionaliza su labor, pues permite orientar las investigaciones hacia aquellos contribuyentes cuya información reportó hallazgos que ameritan ser comprobados.

*De ahí que cuando no se suministra la información en medios magnéticos o se suministra con errores que impiden su convalidación, se perjudica la misión de la DIAN y ese perjuicio, que es intangible, constituye un daño que amerita ser sancionado.”*

daño al Estado. Es decir, que lo determinante no es el error *per se* sino que tenga la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora propia de la Administración o que afecte los intereses de terceros<sup>17</sup>.

En consecuencia, los errores formales en que incurran los obligados a presentar información en medios magnéticos no tienen por sí mismos la vocación de tipificar una infracción administrativa sancionable. Sin embargo, si en virtud de estos se errores se imposibilita la labor de fiscalización de la Administración, si pueden ser objeto de sanción, evento en el cual, la autoridad tributaria deberá explicar en qué medida se obstruyó esa labor.

#### **Análisis de caso concreto.**

La DIAN señaló en el pliego de cargos que, en desarrollo del programa de fiscalización "*FL/74 Informantes Inexactos*", adelantado por la Subdirección de Fiscalización, determinó que la parte actora incumplió con la obligación de enviar la información de costos, deducciones y compras de activos fijos del año gravable 1994, según lo dispuesto en Resolución 5987 de 1994 y el literal e) del artículo 631 del E.T.

En el reporte de validación de la información inicialmente presentada, la Administración dejó constancia de que las inconsistencias se debían a errores "de sintaxis". En el memorando explicativo de la Resolución 1242 de 1997, la DIAN precisó lo siguiente:

"El artículo 651 del E.T. en su contenido no hace referencia a que tipo de error se aplicaría la sanción, sino que simplemente habla de error en su presentación, de lo cual puede inferirse que en ella se encuentran contemplado cualquier tipo de error, lo anterior se ratifica con el contenido de la norma que expresa:

(...)

Se ratifica que en el contenido de la norma no hace referencia a ningún tipo de error en particular, sino a errores en general."

De manera que, aunque la DIAN no explicó en qué consistían tales errores, es claro que para dicha institución todo tipo de error tipifica la infracción y, por ende, la sanción. En todo caso, conforme lo sostuvo la parte actora en la demanda y,

---

<sup>17</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D. C., 6 de octubre de 2009. Número de radicación: 25000-23-27-000-2005-01759-01. Número interno: 17043. Actor: OTEPI CONSULTORES DE COLOMBIA S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

según puede constatarse de los antecedentes administrativos, esos errores estaban referidos a la inclusión de caracteres o signos, tales como comas y puntos en el reporte.

Pues bien, la Resolución 2808 de 1993 estableció los formatos y las especificaciones técnicas de la información a la que se refiere el artículo 631 del E.T. Así, el literal b) del artículo 2º señalaba que la información debía ser relacionada mediante tres tipos de registros, según fuera de identificación, movimiento o de cierre.

En el artículo 2º, la Resolución fijó las características (literal a), especificaciones (literal b) y organización (literal c), que debía tener la información.

Los registros tipo 1, 2 y 3 corresponden a las especificaciones de la información. Respecto de los registros "Tipo 2", sobre los que gira la presente controversia, el literal b) del artículo 2º de la Resolución 2808 de 1993 dispuso:

"(...) b. ESPECIFICACIONES

La información debe ser relacionada mediante tres(3) tipos de registros, los cuales se distinguen por un código, que se incluye en la primera posición del registro.

El diseño de los registros es el siguiente:

REGISTRO DE IDENTIFICACIÓN (TIPO 1) (...)

REGISTRO DE MOVIMIENTO (TIPO 2)

POSICIONES	CONTENIDO
1-1	Tipo de registro: Lleva el carácter numérico "2"
2-3	Código que identifica la información a que se refieren los literales del artículo 631 del Estatuto Tributario, según el numeral 1) del artículo 5º de la presente resolución (dos caracteres numéricos)
4- 5	Subcódigo que identifica el concepto informado Según lo establezca la resolución mediante la cual se solicite la información. (dos caracteres numéricos)
6-16	Nit, cédula de ciudadanía o tarjeta de identidad de la persona o entidad informada. (once caracteres numéricos)
17-17	Dígito de verificación
18 -18	Clase de documento de identificación A. Nit. expedido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas

	Nacionales. C: cédula de ciudadanía.
19-79	Apellidos y nombres de la persona o razón social de la entidad, de la cual se está informando. (sesenta caracteres).
79-93	Primer valor informado (miles de pesos) Según el numeral 1) del artículo 5° de la presente resolución. (quince caracteres)
94-108	Segundo valor informado (miles de pesos) Según el numeral 1) del artículo 5° de la presente resolución. (quince caracteres)
109-110	Ubicación del informado. Solo deberá informarse la ubicación en el caso de las personas o entidades que se refiere el literal c) del artículo 631 del Estatuto Tributario. La ubicación está dada por el código de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, a la cual pertenece la ciudad donde les fue practicada la retención en la fuente según el artículo 4° de la presente resolución.

REGISTRO DE CIERRE (TIPO 3) (...)

**NOTA:** Los campos definidos como numéricos no deben permitir grabar caracteres especiales tales como puntos (.), comas (,), signos de pesos (\$), etc. y deben venir justificados a la izquierda. (...)"

Como se puede apreciar, la nota del literal b) del artículo 2° de la Resolución 2808 de 1993 exige que los campos numéricos se consignen con ciertas especificaciones. El expediente da cuenta de que la parte actora incurrió en ese tipo de errores y que, por eso, remitió nuevamente la información solicitada, de acuerdo con las exigencias de la Resolución 2808 de 1993, de manera que, la DIAN la pudo leer, procesar y, por ende, aceptar.

En esa medida, la actuación del contribuyente no le causó daño a la administración, pues no impidió ni obstruyó la labor de fiscalización de la Administración. En consecuencia, no se configuró un hecho sancionable.

Adicionalmente, el párrafo 651 del E.T.<sup>18</sup>, vigente al momento de la ocurrencia de los hechos controvertidos, preveía que no había lugar a la sanción prevista en la norma si las inconsistencias en la información se corregían voluntariamente antes de la notificación del pliego de cargos. En el presente caso, tal como se precisa en los hechos narrados, la parte actora corrigió la información antes de la notificación del pliego de cargo, razón adicional para determinar que era improcedente la sanción.

---

<sup>18</sup> PARÁGRAFO. No se aplicará la sanción prevista en este artículo, cuando la información presente errores que sean corregidos voluntariamente por el contribuyente antes de que se le notifique pliego de cargos.

Ahora bien, frente a los efectos de las sentencias de la Corte Constitucional que, tal y como lo prevé el artículo 45 de la Ley 270 de 1996<sup>19</sup>, rigen hacia el futuro, salvo que la misma corporación determine lo contrario, es pertinente precisar que la sentencia C-160 del 29 de abril de 1998 es aplicable al caso concreto porque se trata de una situación jurídica que no se consolidó antes de la expedición de la mentada providencia<sup>20</sup>.

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

**PRIMERO: REVÓCASE** la sentencia del 23 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, únicamente en cuanto declaró la nulidad del del Pliego de Cargos No. 00390-48 del 6 de marzo de 1997. En lo demás, **CONFIRMASE** la sentencia apelada.

**SEGUNDO: RECONÓCESE** personería a la abogada Aydee Correa Amortegui como apodera de la DIAN.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Presidente

---

<sup>19</sup> **Artículo 45.** "Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario."

<sup>20</sup> "Igualmente se ha indicado que la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones particulares que no se encuentren consolidadas, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción contencioso administrativa." CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA C.P. MARIA INÉS ORTIZ BARBOSA. Bogotá, D. C., 10 de julio 2003. Número de radicación: 25000-23-27-000-1999-00840-01. Número interno: 13196. Actor: BANCO DE CRÉDITO DE COLOMBIA S.A. Demandado: DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**PLIEGO DE CARGOS – Vulneró el debido proceso y el derecho de defensa al no especificar el tipo de error / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION – No cualquier tipo de error es sancionable. Principio de la legalidad de la pena / SANCION –Es restrictiva**

Revisado el Pliego de Cargos mediante el cual la Administración propuso imponer la sanción, la DIAN no especificó el tipo de error en que había incurrido el contribuyente, es decir, el acto no estaba debidamente motivado para que la demandante pudiera corregirse los errores o ejercer su derecho de defensa para controvertir la imposición de la sanción. Cuando la norma señala como causal para imponer la sanción que la información en su “contenido presente errores”, no puede incluirse “cualquier tipo de error”, pues la finalidad de la norma es sancionar los errores de contenido, es decir, aquellos que, para el caso analizado por la Sala, por ejemplo, constituyan errores en los valores informados por costos o deducciones por no corresponder a la realidad económica del contribuyente. Por el contrario, en el sub examine, se demostró que la DIAN pretendió sancionar al contribuyente porque incluyó puntos y comas, aspectos que no afectaron el “contenido” de la información sino que corresponden al incumplimiento en los requerimientos “formales” o meramente técnicos con los que debieron presentarse las cifras requeridas por la Administración.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**ACLARACIÓN DE VOTO**

**Radicación número: 76001-23-24-000-1998-01070-01(17918)**

**Actor: AGRÍCOLA LA ROSAURA**

---

Comparto la decisión de la Sala en cuanto confirmó la decisión del Tribunal que anuló los actos administrativos acusados.

La decisión adoptada por la Sala se fundamentó principalmente en que la demandante incurrió en errores al remitir la información en medios magnéticos, toda vez que en los campos numéricos incluyó caracteres como puntos y comas que no eran permitidos según las especificaciones de la Resolución 2808 de 1993. No obstante lo anterior, como la actora remitió nuevamente la información y pudo ser procesada y leída, esta situación no impidió la labor de fiscalización, por lo tanto, no se configuró el hecho sancionable.

Al respecto considero que la nulidad de los actos administrativos demandados debió sustentarse en dos aspectos, así:

**1. Violación del derecho al debido proceso y de defensa.**

Revisado el Pliego de Cargos mediante el cual la Administración propuso imponer la sanción, la DIAN no especificó el tipo de error en que había incurrido el contribuyente, es decir, el acto no estaba debidamente motivado para que la demandante pudiera corregirse los errores o ejercer su derecho de defensa para controvertir la imposición de la sanción.

Esta situación, sólo fue precisada por la Administración en un oficio posterior al Pliego de Cargos, con el cual se allegó un reporte sobre los errores, pero tampoco allí se especificaba cuál era en concreto la inconsistencia detectada, pues se limitó a afirmar que se trataba de “errores de sintaxis”.

Si bien la demandante corrigió la información, tal situación no impedía reconocer que la DIAN no había sustentado de manera clara y precisa los errores en que supuestamente había incurrido la demandante.

**2. Inexistencia de la causal invocada por la demandada.**

La causal invocada por la DIAN para sancionar al contribuyente no está consagrada legalmente, como lo alegó la demandante tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción.

En efecto, no es procedente sostener, como lo hizo la DIAN en el memorando explicativo de la Resolución 1242 de 1997, que el artículo 651 E.T. “no hace referencia a qué tipo de error se aplicaría la sanción, sino que simplemente habla de error en su presentación, de lo cual puede inferirse que en ella se encuentran contemplados cualquier tipo de error”, lo cual, a juicio de la demandada, “se ratifica del contenido de la norma porque no hace referencia a “ningún tipo de error en particular sino a errores en general”<sup>21</sup>.

El mencionado artículo 651 E.T. dispone:

*ARTICULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:*

*(...)”*

Cuando la norma señala como causal para imponer la sanción que la información en su “contenido presente errores”, no puede incluirse “cualquier tipo de error”, pues la finalidad de la norma es sancionar los *errores de contenido*, es decir, aquellos que, para el caso analizado por la Sala, por ejemplo, constituyan errores en los valores informados por costos o deducciones por no corresponder a la realidad económica del contribuyente.

Por el contrario, en el *sub examine*, se demostró que la DIAN pretendió sancionar al contribuyente porque incluyó puntos y comas, aspectos que no afectaron el “contenido” de la información sino que corresponden al incumplimiento en los requerimientos “formales” o meramente técnicos con los que debieron presentarse las cifras requeridas por la Administración.

Como se observa del texto de la norma transcrita, no se indica que el incumplimiento de las especificaciones técnicas constituya hecho sancionable. Debe precisarse en este punto, que las sanciones son de interpretación restrictiva y que el procedimiento se rige por el principio constitucional de legalidad de la pena<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Fls. 28 y 29 c.p., apartes transcritos en la página 16 de la sentencia.

<sup>22</sup> Art. 29 C.P.

En consecuencia, considero que los anteriores argumentos debieron fundamentar la decisión adoptada por la Sala en la sentencia objeto de este salvamento, aspectos que fueron debidamente sustentados en la demanda y que fueron tenidos en cuenta por el *a quo* en la sentencia apelada.

Con todo respeto,

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**