

SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION - Supuestos para imponerla / INFORMACION TRIBUTARIA CON ERRORES - Es sancionable si los errores son de contenido, es decir, relacionados con los datos, cifras o conceptos específicos que el contribuyente está legalmente obligado a reportar / INFORMACION EN MEDIOS MAGNETICOS - Debe reunir los requerimientos técnicos que fije la autoridad tributaria / ERRORES FORMALES - Se sancionan si con ellos se causa un daño al Estado, es decir, si obstaculizan la labor de fiscalización de la autoridad tributaria, caso en el que se debe explicar en qué medida se obstruyó tal labor

[...], 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, como la que convoca la presente controversia, esta Corporación ha dicho que para que los errores sean sancionables deben ser de contenido, es decir, aquellos relacionados con los datos, cifras o conceptos específicos que, por ley, está obligado a reportar el contribuyente. La Sala también ha sostenido que, como el deber de suministrar información en medios magnéticos comporta la obligación de observar los aspectos técnicos, los medios electrónicos utilizados para el suministro de la información deben cumplir con las características y exigencias 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. En armonía con lo anterior, ha sostenido que, bajo los anteriores supuestos, es factible que surjan inconsistencias formales que puedan alterar el contenido de la información, de manera que es necesario ponderar las circunstancias que rodean cada caso en particular y exponer en forma detallada los motivos de los rechazos de la información. De otra parte, la Sala ha advertido que como el artículo 651 del E.T. no distingue el tipo de errores que tipifican infracción administrativa, si las inconsistencias formales 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. En esa medida, y en consideración a que la obligación de presentar información en medios magnéticos se instituyó como una herramienta que facilita la facultad de fiscalización de la DIAN a través de cruces de verificación, cuando no se suministra o se presenta con errores que impiden su convalidación, se perjudica la misión de la Administración y ese perjuicio, que es intangible, constituye un daño que amerita ser sancionado. 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. Para estos efectos, la Sala ha dicho, concordantemente con la sentencia C-160 del 29 de abril de 1998 de la Corte Constitucional, que la sanción debe obedecer a criterios de razonabilidad y proporcionalidad. Lo anterior 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 en sí sino que éste tenga la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora propia de la Administración. 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. Pero, si en virtud de estos errores se imposibilita la labor de fiscalización de la Administración, sí 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 631, ARTICULO 651 / RESOLUCION 2808 DE 1993 / RESOLUCION 5987 DE 1994

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: La Administración de Impuestos de Barranquilla sancionó a TEMPO S.A. por el programa FL - Informantes Inexactos, en razón de que la información en medios magnéticos del año 1994, que presentó, fue rechazada por no cumplir las especificaciones técnicas vigentes para ese año, contenidas en las Resoluciones 2808 de 1993 y 5987 de 1994. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo del Atlántico que anuló los actos acusados y declaró que TEMPO S.A. no estaba obligada a pagar la sanción, pues, consideró que, si bien se demostró que la información en medios magnéticos que la actora presentó contenía errores formales que no permitieron validarla, la Administración no explicó en qué medida tales errores obstaculizaron sus actividades de fiscalización ni probó que con ellos se hubiera alterado el contenido de los datos, en desmedro de los intereses del Estado.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., nueve (9) de mayo de dos mil trece (2013)

Radicación número: 08001-23-31-000-19990-2446-01(18269)

Actor: TEMPO LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 11 de febrero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que falló lo siguiente:

***"PRIMERO:** Declárase la nulidad de la Resolución Sanción No. 000606 de 23 de septiembre de 1998, emanada de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Barranquilla, por medio de la cual se dispuso sancionar al contribuyente TEMPO LTDA. por el programa FL- Informantes inexactos, por la suma de \$94.200.000.00; y la Resolución No. 900041 de fecha 28 de abril de 1999, por medio de la cual la División Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución Sanción N. 00606 de 1998, confirmándola.*

SEGUNDO. Declárase que la sociedad TEMPO LTDA. no está obligada a cancelar suma alguna de dinero a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN; por concepto de las sanciones que en los actos administrativos se impone.

(...)"

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 11 de marzo de 1998, la División de Control y Penalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Barranquilla formuló el Pliego de Cargos No. 00081, mediante el que propuso imponer a la parte actora la sanción por incurrir en errores en el reporte de información en medios magnéticos correspondiente al año 1994, en cuantía de \$94.200.000.
- El 23 de septiembre de 1998, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Barranquilla expidió la Resolución No. 0606, mediante la que impuso a la parte actora la sanción propuesta en el pliego de cargos.
- El 28 de abril de 1999, previa interposición del recurso de reconsideración, la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos de Barranquilla expidió la Resolución No. 900041 que confirmó el acto administrativo recurrido.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

Tempo LTDA., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

"1.1. Por medio de una sentencia que haga tránsito a cosa juzgada, se decrete la nulidad de las Resoluciones #s. 0606 de 23 de septiembre de 1998 y 900041 de abril 28 de 1999, proferidas por las Divisiones de Liquidación y jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla, respectivamente, por medio de las cuales se le impuso a Tempo LTDA. una sanción por información tributaria inexacta al tenor del artículo 561 del Estatuto Tributario y se resolvió el recurso de reconsideración impetrado contra la sanción; y se declare responsable administrativamente a la Nación U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – de los daños y perjuicios materiales causados por el precitado motivo.

2.2 Que como consecuencia natural y lógica de la pretensión anterior, se acredite de la cuenta corriente del contribuyente Tempo Ltda. la suma de \$94.200.000.00 y sea suprimida de los registros contables y cuentas corrientes de la DIAN y se condene a la Nación –

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – al restablecimiento de los derechos conculcados al accionante.

1.3. Que la Nación – U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – den cumplimiento al fallo que ponga término a este proceso en los plazos señalados en los artículos 176 y 177 del C.C.A.”

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 13, 29, 58, 84 y 228.
- Estatuto Tributario: 581, 631, 651, 683, 742, 743, 744, 745, 746, 774, 775, 777, 779 782, 784 y 785.

Las causales de nulidad propuestas se resumen así:

Manifestó que los actos administrativos demandados violaron el derecho al debido proceso en razón a fueron expedidos con fundamento en ciertos conceptos emitidos por un funcionario de la DIAN, que resultaban contradictorios con lo conceptuado en un caso análogo, en relación con la exigencia de un delimitador de registro para la lectura y validación de la información tributaria reportada en medios magnéticos.

Explicó que dentro de un proceso adelantado contra el Centro Decorativo Ltda., se señaló que las Resoluciones No. 2808 de 1993 y 5987 de 1994 no especificaron un delimitador de registro para la lectura y la validación de la información tributaria presentada en medios magnéticos y que, por tanto, el no tener en cuenta dicho delimitador configuró un error no imputable al contribuyente, razón por la que se aceptó la información presentada sin que se impusiera la sanción prevista en el artículo 651 del E.T.

Dijo que las afirmaciones hechas en los conceptos a los que previamente se hizo referencia, proferidos dentro del proceso de fiscalización adelantado contra la parte actora, eran imprecisas, dado que las resoluciones 2808 de 1993 y 5987 de 1994 no señalaban un delimitador del medio magnético específico.

Sostuvo que la actuación de las autoridades públicas debe ser transparente, imparcial, igual, certera e inequívoca, so pena de contravenir el derecho al debido

proceso. Que, por tanto, similares supuestos de hecho y de derecho debían conducir necesariamente a conclusiones similares.

Que, en el presente caso, no existían razones válidas para variar el criterio acogido dentro del proceso que se adelantó contra el Centro Decorativo Ltda. Que para cambiar dicha posición, la Administración debió señalar cuál era la norma que estipulaba el delimitador de registro como requisito obligatorio para la lectura de la información reportada, exigencia que, como se advirtió, no tuvo lugar.

En relación con este punto de discusión, concluyó que las imprecisiones advertidas dieron lugar a la violación de los principios de equidad, igualdad, transparencia, certeza administrativa e imparcialidad, y que, en todo caso, el error que se pretende sancionar fue motivado por una omisión en las resoluciones 2808 de 1993 y 5897 de 1994.

De otra parte, señaló que, según el criterio de la Corte Constitucional, para efectos de imponer la sanción prevista en el artículo 651 del E.T. era necesario que la Administración demostrara que la información erróneamente reportada constituyó un medio para evadir impuestos o defraudar al Estado, y no como lo advierte la DIAN en los actos que se impugnan, esto es, que el hecho de presentar la información con errores constituye infracción.

Dijo que, contrario a lo manifestado por la DIAN, la información aportada era suficiente para que la Administración adelantara los procesos de investigación y cruces de información a que hubiera lugar.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que el artículo 651 del E.T. no establece de manera específica la clase de error sancionable, sino que se refiere en forma genérica a errores que, una vez comprobados, tipifican la infracción para imponer la sanción correspondiente.

Señaló que el proceso de validación de la información en medios magnéticos presentada por la parte actora arrojó como resultado un rechazo total, en razón a

que las especificaciones técnicas no se ajustaron a las establecidas en las resoluciones vigentes para ese año.

Que así, la decisión de la Administración tuvo como fundamento el hecho, suficientemente acreditado, de haber suministrado información inexacta, supuesto tipificado como sancionable en el artículo 651 del E.T.

Advirtió que si bien la parte actora presentó la información requerida dentro del plazo legalmente fijado, esta fue inexacta por no cumplir con las especificaciones técnicas requeridas, y que por esa circunstancia, fue rechazada en su totalidad, razón mas que suficiente para imponer la sanción que ahora se discute.

Sostuvo que de conformidad con lo establecido en el artículo 633 del E.T., para efectos del envío de la información que se reporta en medios magnéticos, la DIAN debe prescribir las especificaciones técnicas que se deben cumplir, de tal manera que los obligados están sujetos a la reglamentación que para el efecto expida la Administración.

Que, además, según lo establecido en la Resolución 2808 de 1993, no se entiende cumplido el requisito de presentar información si los medios magnéticos no se ajustan a las especificaciones que en ella se indican y que la información cuyo contenido presente errores da lugar a la sanción prevista en el artículo 651 del E.T.

Aclaró que el presente asunto era distinto al del Centro Decorativo Ltda. porque, en ese caso, el contribuyente subsanó las inconsistencias presentadas en el suministro de la información, mientras que la parte actora no procedió en ese sentido.

Manifestó que la obligación de suministrar información era importante para la labor fiscalizadora de la Administración. Que, por eso, debía ser oportuna, confiable y efectiva, y presentarse conforme con las especificaciones técnicas.

En relación con la exigencia de acreditar la ocurrencia de un daño a la Administración como condición para interponer la sanción, señaló que de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado no era facultativo de la

DIAN imponer la sanción por no informar, sino que bastaba con que se dieran los presupuestos objetivos previstos en la norma.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y declaró que la parte actora no estaba obligada a pagar la sanción discutida.

Luego de hacer un recuento de los antecedentes de los actos administrativos demandados, señaló que la decisión de la Administración se fundamentó en los errores que se advirtieron en la validación de la información presentada por la parte actora, por no cumplir con las especificaciones técnicas establecidas en las resoluciones 2808 de 1993 y 5987 de 1994, pues de los 734 registros reportados, 646 presentaban errores, razón por la que fue rechazada en su totalidad.

Sostuvo que el Consejo de Estado ha señalado reiteradamente que los errores que ameritan sanción deben estar relacionados con el contenido de la información presentada. Se remitió a las sentencias del 28 de julio de 2005 y 13 de septiembre de 2007, proferidas por esta Corporación dentro de los expedientes 14859 y 14489, respectivamente.

Dijo que, en el caso concreto, la información presentada por Tempo Ltda. fue rechazada por la DIAN por no cumplir con las especificaciones técnicas, al detectarse errores referentes al concepto y NIT de terceros duplicado, yerros meramente formales que, por no afectar el contenido de la información, no ameritaban la sanción prevista en el artículo 651 del E.T.

Agregó que según el reporte de validación de la información, el número total de registros leídos y procesados fue de 734, y que la sumatoria de la información procesada fue de \$11.138.361.000, cifras que coincidían con los formatos de entrega inicial y de corrección voluntaria presentados por la parte actora. Que, por tanto, los errores con fundamento en los cuales se libró el pliego de cargos no afectaron el contenido de la información suministrada.

De otra parte, señaló que con los errores objeto de la sanción no se ocasionó perjuicio a la Administración ya que no impidieron el ejercicio de sus funciones de

fiscalización y control, pues, en todo caso, la demandante suministró la información requerida.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal.

Dijo que si bien la parte actora presentó oportunamente la información de que la trata el artículo 631 del E.T. por el año 1994, y posteriormente la corrigió, en el proceso de validación ésta fue rechazada totalmente porque las especificaciones técnicas no se ajustaron a las establecidas en las resoluciones vigentes para ese año.

Así, sostuvo que la sanción impuesta tenía fundamento en el hecho de haberse suministrado información inexacta, hecho tipificado como sancionable en el artículo 651 del E.T.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora no presentó alegatos de conclusión.

La DIAN insistió en que el Tribunal no tuvo en cuenta que en el presente caso la información fue rechazada en su totalidad y, por tanto, no pudo ser validada, lo que ponía en evidencia que no sirvió para los fines para los que se requirió. Señalo que lo anterior, para efectos prácticos, equivalía a que no se hubiera presentado.

Sostuvo que, según lo establecido en el artículo 651 del E.T., lo anterior era suficiente para que la Administración impusiera la sanción que se discute, dado que la información fue presentada con errores de tal envergadura que ni siquiera pudo ser validada y, por ello, rechazada en su totalidad.

Señaló que no era acertada la conclusión a la que llegó el Tribunal en cuanto a que los errores en la información no ocasionaron un daño a la Administración. Que, por el contrario, este se materializó en la imposibilidad de poder llevar a cabo cualquier cruce de información.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala decidirá si son nulas i) la Resolución No. 0606 del 23 de septiembre de 1998, mediante la cual se sancionó a Tempo Ltda. por incurrir en una de las conductas previstas en el artículo 651 del E.T. y ii) la Resolución No. 900041 del 28 de abril de 1999, que la confirmó.

Concretamente, resolverá si la demandante incurrió en la sanción prevista en el artículo 651 del E.T.

Para decidir, se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos:

1. El 5 de septiembre de 1995, Tempo Ltda., mediante un diskette de 3½" utilizando archivos secuenciales en código ASCII, presentó la información en medios magnéticos correspondiente al año 1994 de la que tratan los artículos 631 del E.T. y la Resolución No. 5987 de 1994, conformada por 734 registros cuyo valor ascendía a \$11.183.361.000¹.
2. El 22 de abril de 1997, mediante un diskette de 3½" utilizando archivos secuenciales en código ASCII, la parte actora corrigió voluntariamente la información previamente presentada, sin variar el número de registros reportados ni su valor².
3. El 24 de junio de 1997, mediante oficio No. 051398, la División de Análisis y Programación de la Subdirección de Fiscalización de la DIAN le informó a la Administración de Impuestos de Barranquilla que, validada la información presentada y corregida por Tempo Ltda., encontró que ésta fue rechazada en su totalidad en razón a que fue reportada con códigos y sub-códigos no definidos en las resoluciones 2808 de 1993 y 5987 de 1994³.
4. El 11 de marzo de 1998, mediante el Pliego de Cargos No. 00081⁴, la

¹ Folio 28 del C.P.

² Folio 29 del C.P.

³ Folio 153 del C.P.

⁴ Folios 145 al 147 de C.P.

Administración de Impuestos de Barranquilla propuso imponer a la demandante una sanción de \$94.200.000⁵.

Para estos efectos, sostuvo que según el reporte de validación del 20 de junio de 1997, de un total de 20 registros, 19 fueron calificados como errados por haber sido presentados con códigos y sub-códigos no definidos por las normas vigentes; hecho que dio lugar al rechazo total de la información reportada.

5. El 14 de abril de 1998, la parte actora respondió el pliego de cargos⁶. Señaló que la información reportada no fue validada porque la Resolución No. 2808 de 1993 omitió señalar como requisito de validación un delimitador de registro determinado, y que fue por esa razón que el editor de texto utilizado por la Administración no reconoció el indicador de fin de registro que usó en el reporte objeto de la controversia.
6. El 24 de junio de 1998, la Administración de Impuestos de Barranquilla, en atención a lo manifestado por la parte actora en la respuesta al pliego de cargos, le solicitó a la Subdirección de Fiscalización para el Control y Penalización Tributaria de la DIAN que certificara si la validación de la información tributaria presentada en medios magnéticos exigía contener un delimitador de registro determinado y que si el no tenerse en cuenta ese delimitador daba lugar a que no se validara la información⁷.
7. El 21 de agosto de 1998, mediante Oficio EXO-98-0515⁸, la Subdirección de Fiscalización para el Control y Penalización Tributaria de la DIAN respondió la solicitud antes referida y señaló que la información presentada por la parte actora el 5 de septiembre de 1995, corregida el 22 de abril de 1997, y nuevamente corregida en una fecha que no se determina, fue rechazada en su totalidad por no ajustarse a las especificaciones técnicas establecidas en las resoluciones 2808 de 1993 y 3547 de 1995.

En relación con la última corrección presentada señaló que, de conformidad con el listado de validación No. 03461883 del 18 de agosto de 1998, del

⁵ La sanción de \$94.200.000 corresponde a la penalidad máxima prevista para el año 1994, según lo establecido en el Decreto 2806 de 1994, dado que inicialmente fue calculada en \$335.5456.920.

⁶ Folios 136 al 140 del C.P.

⁷ Folio 134 del C.P.

⁸ Folios 130 y 131 del C.P.

que se advierte no obra en el expediente, la información fue rechazada en su totalidad por presentar 646 errores de un total de 734 registros.

Así mismo, que las resoluciones 2808 de 1993 y 3547 de 1995 definieron la longitud de los registros en 110 posiciones, por lo que los archivos planos se debían delimitar con el editor de texto para D.O.S., puesto que, de lo contrario, la aplicación validadora no encontraría el final del registro tomándolo como un solo archivo secuencial.

8. El 23 de septiembre de 1998, mediante la Resolución No. 0606, la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Barranquilla, sancionó a la parte actora en los términos propuestos en el pliego de cargos⁹.
9. El 23 de noviembre de 1998, con fundamento en argumentos similares a los expuestos en la respuesta al pliego de cargos, la parte actora interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 0606¹⁰.
10. El 20 de febrero de 1999, mediante Oficio 005602051-139 y para efectos de resolver el recurso de reconsideración, la Administración del Impuestos de Barranquilla solicitó a la Subdirección de Fiscalización para el Control y Penalización Tributaria de la DIAN certificar si la información presentada por Tempo Ltda. por el año 1994, reunió los requisitos técnicos establecidos en las resoluciones 2808 de 1993 y 3547 de 1995¹¹.
11. El 29 de marzo de 1999, mediante el Oficio No. 7900120-000071¹², la Subdirección de Fiscalización para el Control y Penalización Tributaria de la DIAN, señaló que la información presentada por Tempo Ltda. no cumplía con las especificaciones técnicas establecidas en las resoluciones 2808 de 1993 y 3547 de 1995, lo que dio lugar a su rechazo total.

Con la respuesta adjuntó un reporte de validación del 15 de marzo de 1999 en el que señala que se presentaron 734 registros, de los cuales 646 presentaron errores, razón por la cual el reporte fue rechazado en su

⁹ Folios 7 al 12 del C.P.

¹⁰ Folios 110 al 115 del C.P.

¹¹ Folio 127 del C.P.

¹² Folios 124 y 125 del C.P.

totalidad.¹³

12. El 28 de abril de 1999, mediante la Resolución No. 000027¹⁴, la División Jurídico Tributaria de la Administración de Impuestos de Barranquilla resolvió el recurso de reconsideración interpuesto y confirmó el acto impugnado.

1. De la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

El fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos es el artículo 631 del E.T. que para el 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. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que sean socias, accionistas, cooperadas, comuneras o asociadas de la respectiva entidad, con indicación del valor de las acciones, aportes y demás derechos sociales, así como de las participaciones o dividendos pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles.

b. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades a quienes se les practicó retención en la fuente, con indicación del concepto, valor del pago o abono sujeto a retención, y valor retenido.

c. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades que les hubieren practicado retención en la fuente, concepto y valor de la retención y ciudad donde les fue practicada.

d. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de los pagos que dan derecho a descuentos tributarios, con indicación del concepto y valor acumulado por beneficiario.

e. El nuevo texto es el siguiente: > Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuesto descontable, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior a

¹³ Folios 155 al 168 del C.P.

¹⁴ Folios 14 al 26 del C.P.

diecisiete millones quinientos mil pesos (\$17.500.000); con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

f. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a cuarenta y tres millones ochocientos mil pesos (\$43.800.000); con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso.

g. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada una de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos para terceros y de los terceros a cuyo nombre se recibieron los ingresos, con indicación de la cuantía de los mismos.

h. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los acreedores por pasivos de cualquier índole, con indicación de su valor.

i. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los deudores por concepto de créditos activos, con indicación del valor del crédito.

j. Descripción de los activos fijos adquiridos en el año, cuyo costo de adquisición exceda de siete millones cuatrocientos mil pesos (\$7.400.000), con indicación del valor patrimonial y del costo fiscal.

k. La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.”

Concordantemente con lo anterior, y para el año en discusión, la Resolución No. 5987 de 1994 especificó los sujetos obligados, la información y las condiciones en las que esta debía ser presentada, a efectos de dar cumplimiento a lo previsto en el artículo 631 del E.T.

Así mismo, los artículos 9 y 10 de la referida norma señalaban que no se tenía por cumplida la obligación si no se atendían las especificaciones técnicas establecidas por la DIAN y que este constituía un hecho sancionable.

“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.”

Por su parte, la Resolución No. 2808 de 1993 estableció los formatos y las especificaciones técnicas en la que debía ser suministrada la información a la que se refería el artículo 631 del E.T., efecto para el cual dispuso que podría ser presentada en cintas magnéticas o en diskettes, en este último caso, bien fuera mediante archivos secuenciales en código ASCII en formato DOS con una longitud de registro de 110 posiciones o en hojas electrónicas en Lotus y Excel.

Adicionalmente, estableció que la información debía ser relacionada mediante tres tipos de registros según fueran de identificación, movimiento o de cierre, según lo señalado en el literal *b)* del artículo 2º.

La sanción por no dar cumplimiento a la obligación prevista en el artículo 631 del E.T. está contemplada en el artículo 651 del E.T. 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.)¹⁵, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- 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.

¹⁵ Valor actualizado a \$94.200.000 de conformidad con el artículo 1º de la Decreto 2806 de 1994.

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.”

Con fundamento en el anterior recuento normativo, 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 solicitado¹⁶.

Sobre la conducta sancionable consistente en la presentación de la información con errores, como la que convoca la presente controversia, esta Corporación ha dicho que para que los errores sean sancionables deben ser de contenido, es decir, aquellos relacionados con los datos, cifras o conceptos específicos que, por ley, está obligado a reportar el contribuyente¹⁷.

La Sala también ha sostenido¹⁸ que, como el deber de suministrar información en medios magnéticos comporta la obligación de observar los aspectos técnicos, los medios electrónicos utilizados para el suministro de la información deben cumplir con las características y exigencias de forma instruidas por la autoridad tributaria, no obstante que los requerimientos técnicos no tengan la virtualidad de modificar

¹⁶ 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.

¹⁷ 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.

¹⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 31 de mayo de 2012. Número de radicación: 76001232400199801070 01. Número interno: 17918. Demandante: AGRÍCOLA LA ROSAURA S.A. Demandado: DIAN.

el contenido de la información a suministrar.

En armonía con lo anterior, ha sostenido que, bajo los anteriores supuestos, es factible que surjan inconsistencias formales que puedan alterar el contenido de la información, de manera que es necesario ponderar las circunstancias que rodean cada caso en particular y exponer en forma detallada los motivos de los rechazos de la información¹⁹.

De otra parte, la Sala ha advertido que como el artículo 651 del E.T. no distingue el tipo de errores que tipifican infracción administrativa, si las inconsistencias formales no permiten acceder a la información solicitada, es válido que se sancionen si con ello se obstaculiza la labor de fiscalización de la autoridad tributaria²⁰.

En esa medida, y en consideración a que la obligación de presentar información en medios magnéticos se instituyó como una herramienta que facilita la facultad de fiscalización de la DIAN a través de cruces de verificación, cuando no se suministra o se presenta con errores que impiden su convalidación, se perjudica la misión de la Administración y ese perjuicio, que es intangible, constituye un daño que amerita ser sancionado.

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. Para estos efectos, la Sala ha dicho, concordantemente con la sentencia C-160 del 29 de abril de 1998 de la Corte Constitucional, que la sanción debe obedecer a criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

Lo anterior 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 en sí sino que éste tenga la entidad suficiente para dificultar u obstaculizar la labor fiscalizadora propia de la Administración²¹.

¹⁹ 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: DIAN.

²⁰ 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: 17121. Demandante: INVERSORA HOTELERA COLOMBIANA S.A. Demandado: DIAN.

²¹ 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.

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. Pero, si en virtud de estos errores se imposibilita la labor de fiscalización de la Administración, sí pueden ser objeto de sanción, evento en el cual, la autoridad tributaria deberá explicar en qué medida se obstruyó esa labor²².

El caso concreto.

Como se expuso en el capítulo de hechos probados, la DIAN formuló pliego de cargos en razón a que la información presentada por la parte actora fue rechazada en su totalidad, dado que de un total de 20 registros, 19 presentaron errores por haber sido presentados con códigos y sub-códigos no definidos en las resoluciones vigentes para el año 1994, según cierto reporte de validación del 20 de junio de 1997, que se advierte, no obra en el expediente.

Distinto a lo afirmado en el pliego de cargos, obran como prueba dentro del proceso los formatos de entrega inicial y de corrección de información presentados el 5 de septiembre y el 22 de abril de 1997, respectivamente, según los cuales, la parte actora suministró información por 734 registros.

El único reporte de validación de información allegado al proceso data del 15 de marzo de 1999 y fue remitido por el Jefe del Grupo Ejecutor de Información Exógena de la DIAN a petición de la Administración de Impuestos de Barranquilla²³, y da cuenta de lo siguiente:

Información de identificación del archivo

Año gravable informado	1994
Tipo de radicación	Corrección voluntaria
Estado de Validación	Rechazo total
Fecha de recepción	22 de abril de 1997

Datos de control

Número interno: 17043. Actor: OTEPI CONSULTORES DE COLOMBIA S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

²² Op. Cit. Sentencia del 31 de mayo de 2012. M.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS.

²³ Folios 155 al 168 del C.P.

Número de registros formato de entrega	734
Sumatoria formato de entrega	\$11.138.361.000
Número de registros leídos	734
Numero de registros procesados	734
Sumatoria procesada	\$11.138.361.000

Cifras de control del proceso de validación.

Total de registros leídos	736
Total de registros procesado	734
Número de registros tipo 2 consistentes	88
Numero de registros tipo 2 errados	646

El referido documento también informa que de los 646 registros errados, 4 presentaron el denominado error de sintaxis, 1 NIT o cédula inválida y en los restantes el error estaba referido a un *concepto y NIT de terceros duplicado*.

La Resolución 2808 de 1993 estableció los formatos y las especificaciones técnicas que debía cumplir 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.

De igual modo, el artículo 2º de la referida resolución fijó las características, especificaciones, y organización que debía tener la información a reportar.

Cada uno de los tipos de registros correspondía a las especificaciones de la información. Respecto de los registros "Tipo 2" 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 5º de la presente resolución. (quince caracteres)
94-108	Segundo valor informado (miles de pesos) Según el numeral 1) del artículo 5º 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 Adunas Nacionales, a la cual pertenece la ciudad donde les fue practicada la retención en la fuente según el artículo 4º de la presente resolución.

(...)

La Administración impuso la sanción con fundamento en los informes rendidos por el Grupo Ejecutor de Información Exógena de la DIAN, según los cuales, la información presentada por la parte actora fue rechazada por no cumplir con las especificaciones técnicas vigentes, pero sin explicar en qué consistieron los errores que dieron lugar al rechazo o sustentar por qué razones técnicas se originaron, salvo que, en su mayoría, estaban referidos a un *concepto y NIT de*

terceros duplicados.

Bajo estos supuestos, para la Sala es claro que la información en medios magnéticos suministrada por la parte actora por el año 1994 presentó errores formales que dieron lugar a que no fuera validada, o como lo señaló la DIAN, por no cumplir con las especificaciones técnicas requeridas.

Sin embargo, la Administración no explicó en qué medida estos errores obstaculizaron las actividades de fiscalización ni demostró que con esos errores se hubiera alterado el contenido de la información requerida, presupuesto que de acuerdo con los precedentes jurisprudenciales de la Sala, era necesario acreditar a efectos de imponer la sanción, pues no le bastaba con mencionar que por el hecho de que el reporte presentara errores se ocasionó un perjuicio al Estado.

Por lo anterior, la Sala considera que, pese a que se comprobó que la información reportada presentaba errores formales, no se configuró un hecho sancionable imputable a la demandante, según lo previsto en el artículo 651 del E.T.

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: CONFÍRMASE la sentencia del 23 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería a la abogada Jacqueline E. Prada Ascencio 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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA