



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D. C., dieciocho (18) de mayo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 11001-03-27-000-2012-00026-00 (19375)

Actor: MARY GONZÁLEZ DE GUEVARA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Simple nulidad

FALLO

La Sala decide la demanda de nulidad instaurada contra el artículo 3º y anexo 2 de la Resolución 000017 del 27 de febrero de 2012 expedida por el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

NORMA DEMANDADA

Resolución 000017 (27-02-2012)

Por la cual se prescribe el formulario para la presentación de la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio por el año gravable 2011, por parte de las personas jurídicas y asimiladas y personas naturales y asimiladas, obligadas a llevar contabilidad, y se señalan los formatos y especificaciones para el suministro de la información con relevancia tributaria de los contribuyentes y no contribuyentes para efectos de control tributario.

El Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales

En uso de sus facultades legales y en especial de las que le confieren los numerales 7 y 12 del [artículo 6 del Decreto 4048 de 2008](#), los [artículos 578, 596, 599](#) y [631-3 del Estatuto Tributario](#) y el [artículo 4 de la Ley 962 de 2005](#), y

Considerando

Que de conformidad con lo previsto en el artículo 578 del Estatuto Tributario, es facultad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prescribir los formularios para la presentación de las declaraciones tributarias.

Que de conformidad con lo previsto en el artículo 631-3 del Estatuto Tributario, el Director General de la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales señalará las especificaciones de la información con relevancia tributaria que deben suministrar los contribuyentes y no contribuyentes para efectos de control tributario.

Resuelve

(...)

Artículo 3. Información para efectos de control tributario. Quienes a 31 de diciembre de 2011 estuvieren calificados como grandes contribuyentes; quienes a 31 de diciembre de 2011 tuvieran la calidad de agencias de aduanas; aquellos obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 que en la declaración inicial o en la última corrección presentada en el año 2011, hubieren declarado ingresos brutos y/o patrimonio bruto superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000); así como los importadores que durante el año 2011 hayan presentado una o más declaraciones de importación y que en la declaración inicial o en la última corrección presentada en el año 2011 correspondiente a la declaración de renta del año gravable 2010, hubieren declarado ingresos brutos y/o patrimonio bruto superior a dos mil millones de pesos (\$2.000.000.000), deberán dentro de los tres (3) meses siguientes al vencimiento del término para declarar, presentar información con relevancia tributaria correspondiente al año gravable 2011, para efectos de control tributario, teniendo en cuenta el formato N° 1732 y las especificaciones del anexo dos (2) que hace parte integral de esta resolución.

La información a que se refiere este artículo, deberá ser presentada a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con mecanismo de firma digital, diligenciando el formato N° 1732 denominado anexo 2 (dos)¹.

Los declarantes de ingresos y patrimonio no deberán suministrar la información de que trata el presente artículo.

Artículo 4. Vigencia. *La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación.*

DEMANDA

MARY GONZÁLEZ DE GUEVARA, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad del artículo 3º y su anexo 2 de la Resolución 000017 del 27 de febrero de 2012 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

¹ El anexo 2 que también es objeto de demanda, corresponde al formulario en el que se debe reportar la información que se regula en la norma demandada y que está integrado por 12 páginas y las especificaciones para el diligenciamiento de los 452 renglones, las cuales no se transcriben en esta providencia dada su extensión.

Artículos 29, 95 numeral 9º, 338 y 363 de la Constitución Política.

Artículos 631 párrafo 3 y 631-3 del Estatuto Tributario.

Artículo 21 de la Ley 1430 de 2010.

Artículo 44 de la Ley 962 de 1995.

Artículo 39 del Decreto 019 de 2012.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Respecto de las normas con rango constitucional, la actora señaló que la disposición demandada infringe de manera clara y ostensible el principio de legalidad que debe amparar toda decisión del Director General de la DIAN, por cuanto el funcionario carece de competencia legal para crear una nueva obligación formal a cargo de los declarantes del impuesto de renta, como es la contenida en el artículo 3º de la Resolución 000017 de 2012 y su anexo.

En relación con la violación de las normas legales, sostuvo que el Director General de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN carece de competencia para incrementar los procedimientos dirigidos al cumplimiento de las obligaciones tributarias y que, por el contrario, su competencia es para simplificar y disminuir procedimientos, como lo establece el artículo 21 de la Ley 1430 de 2010.

Indicó que en el artículo 90 numeral 1º literal a) de la Ley 75 de 1986, facultó en forma extraordinaria al Presidente de la República, para «*Determinar las informaciones y las pruebas que se requieren en las actuaciones tributarias*». Con fundamento en estas facultades extraordinarias, el Gobierno expidió el Decreto 2507 de 29 de diciembre de 1987 y en el artículo 4º dio un vuelco total a las declaraciones tributarias, reguló

sus periodos, contenido, lugar de presentación y pago, definió la información que hoy es conocida como información exógena, contenido, obligados a presentarla, sanciones, eliminó el paz y salvo, entre otros.

Sostuvo que la regulación anotada también simplificó la información que debía contener el formulario de la declaración y, en el artículo 154 *ibídem*, derogó un extenso articulado, entre los que se encontraban los artículos 1 al 15 del Decreto 3410 de 1983, que correspondían a los anexos a la declaración de renta y complementarios, certificados, pruebas y relaciones que se debían presentar junto con el formulario de la declaración.

Afirmó que la simplificación significó un avance en la tecnificación de la DIAN y un cambio de mentalidad en muchos aspectos relacionados con el cumplimiento de obligaciones formales y sustantivas, todo lo cual dio lugar a la creación de una nueva cultura de información que debía ser reportada a la entidad y se establecieron nuevos parámetros de la denominada información exógena, como se estableció en el artículo 21 del Decreto 2503 de 1987, disposición que fue compilada en el artículo 631 del Estatuto Tributario.

Manifestó que reviste especial importancia la modificación introducida por la Ley 383 de 1997 al párrafo 3º del artículo 631 ET, en el que se dispuso que las características técnicas de la información que podía solicitar la DIAN con base en la citada disposición así como en los artículos 624, 625, 628 y 629 ET, debían ser definidas y dadas a conocer con una anterioridad mínima de 2 meses al último día del año gravable por el cual se solicite la información.

Indicó que el Director General de la DIAN puede solicitar la información de que tratan las anteriores disposiciones, mediante acto administrativo que debe ser expedido y publicado a más tardar el 31 de octubre de cada año, transcurrido este término, le es imposible solicitar información adicional para efectos de estudios y cruces de información.

Señaló la demandante que el proceso de modernización que ordena continuar el artículo 21 de la Ley 1430 de 2010, debe ser con el fin de simplificar y disminuir los procedimientos requeridos para cumplir con las obligaciones tributarias formales y sustanciales.

Resaltó que no existe definición legal de lo que debe entenderse como «*información con relevancia tributaria*», expresión contenida en el mencionado artículo 631-1 ET. Que el Diccionario de la Real Academia define «*relevancia*» como «*cualidad o condición de relevante, importancia, significación*» y que, en ese orden de ideas, la información con relevancia tributaria podía ser cualquier información que, en concepto del Director General, reúna las condiciones de importancia o significativa desde el punto de vista tributario, lo que no puede ser posible porque violaría de manera directa el principio de legalidad que impera en el sistema tributario. Al respecto transcribió apartes de la sentencia C-913 de 2011 de la Corte Constitucional.

Argumentó que el concepto de relevancia desconoce el principio de legalidad y de certeza jurídica, ya que carece de una definición que circunscriba la facultad otorgada al Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a menos que la interpretación que se deba hacer de esta disposición se restrinja al contenido literal de lo allí expresado.

Con fundamento en lo establecido en el artículo 21 de la Ley 1430 de 2010, indicó que el legislador ordenó a la DIAN continuar con el proceso de modernización tecnológica, pero no puede ser entendida dicha orden como una facultad general sin restricción alguna, sino que le pone límites muy definidos *“para simplificar y disminuir los procedimientos requeridos para cumplir las obligaciones tributarias formales y sustantivas”*.

Manifestó que el Director de la DIAN pretende regresar a los anexos de la declaración de renta, abolidos por el legislador, al otorgarle al Presidente de la República facultades extraordinarias para ese fin, ejercidas a través del Decreto 2507 de 1987, mediante el cual se derogaron las disposiciones que contenían la obligación de entregar junto con la declaración, los anexos a la misma, especialmente los artículos 1 a 15 del Decreto 3410 de 1983.

Afirmó que si el Director General pretendía conocer en detalle el contenido de cada uno de los renglones de la declaración de renta, como se desprende del formato 1372 y sus especificaciones, pudo hacer uso de la facultad contenida en el literal k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, de acuerdo con las condiciones previstas en el párrafo 3º del artículo 631 ET.

Señaló que el artículo 3 de la Resolución 000017 de 17 de febrero de 2012 y su anexo, contravienen el artículo 44 de la Ley 962 de 2005, por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o presten servicios públicos. Indicó que de acuerdo con esta disposición, no se podía solicitar la información contenida en la disposición demandada, dado que

un alto porcentaje de la misma está incluida en la información suministrada en medios magnéticos que deben presentar los contribuyentes y no contribuyentes, en virtud de las Resoluciones 11429 y 11430 de 31 de octubre de 2011, por el periodo gravable 2011.

Adujo que la Ley 962 de 2005 estableció unas limitantes dirigidas específicamente a la DIAN, para prohibir el requerimiento de informaciones que ya habían sido solicitadas y, por tal razón, señala como consecuencia de este uso arbitrario de las facultades otorgadas, el derecho de los ciudadanos contribuyentes y no contribuyentes de abstenerse de presentarlas, sin que haya sanción alguna por este hecho.

Sostuvo que a partir de la expedición del Decreto 00017 de 2012, cuya vigencia se inició el pasado 16 de enero de 2012, todos los nuevos trámites autorizados por la Ley, que se establezcan a partir de esa fecha, deberán cumplir la exigencia de que previamente sean analizados y autorizados por el Departamento Administrativo de la Función Pública, donde se deberá acreditar la justificación, eficacia, eficiencia y los costos de implementación para los obligados a cumplirla, como lo establece el artículo 39 del Decreto 019 de 10 de enero de 2012.

Aseguró que la información contable de las personas jurídicas que reúnan unos topes de activos y pasivos, muy similares a los que determina el Director General de la DIAN en la resolución demandada, se ajustan a los topes que exige enviar la información de los estados financieros a 6 dígitos, otros organismos de control como las Superintendencias, a quienes se pudo solicitar la información.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Dijo que la Resolución No 000017 de 27 de febrero de 2012 fue expedida por el Director General de la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en uso de las facultades conferidas en los numerales 7 y 12 del artículo 6 del Decreto 4048 de 22 de octubre de 2008.

Transcribió los artículos 596, 599 y 631-3 del Estatuto Tributario y 4 de la Ley 962 de 2005 para señalar que, en cumplimiento de estas disposiciones y en uso de las facultades legales, el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales profirió la Resolución demandada.

Manifestó que lo anterior desvirtúa el argumento de la actora respecto del principio de legalidad y de la competencia, porque se dio cumplimiento a las normas citadas que le atribuyen competencia legal al director de la DIAN para pedir información para efectos de control tributario a los declarantes del impuesto de renta.

Adujo que, de conformidad con los numerales 7 y 12 del artículo 6 del Decreto 4048 de 2008, el Director General es el competente para solicitar la información que se requiera para efectos de control tributario en cumplimiento de las funciones que le han sido asignadas, sin ir en contravía de la simplificación y disminución de procedimientos.

Sostuvo que la información solicitada resulta relevante para proveer a la DIAN de elementos de juicio que le permitan establecer la correcta determinación de los impuestos, o conocer qué personas estando obligadas a presentar declaración no han cumplido con el deber legal de hacerlo y para que, de acuerdo a la realidad económica de los administrados, paguen lo que por ley les corresponde.

Afirmó que las normas que fundamentaron la expedición de la norma demandada, no hacen referencia al artículo 631-1 del Estatuto Tributario, como pretende hacer ver la demandante con el fin de que se acepte su pretensión de nulidad, por lo tanto, no puede aceptarse la aplicación del parágrafo 3º de la citada norma, donde se limita a dos meses de anterioridad al último día del año gravable por el cual se solicita la información.

Señaló que está demostrado que el Director General de la DIAN expidió la resolución demandada de conformidad con lo previsto en los artículos 578 y 631-3 del Estatuto Tributario, por lo que no le es aplicable el término establecido en el parágrafo 3º del artículo 631 del mismo ordenamiento.

Indicó que se desvirtúa el argumento de la demandante, en relación a la violación de los artículos 338 de la Constitución Política y 21 de la Ley 1430 de 2010, toda vez que la resolución se sujetó a señalar formatos y especificaciones para el suministro de la información, de conformidad a lo establecido en el artículo 631-3 ET, lo cual no atenta contra el proceso de modernización de la entidad y se hace más efectiva la misión y funciones que le fueron asignadas al Director General de la DIAN.

Adujo que el Director General está facultado para señalar los formatos y especificaciones para el suministro de la información con relevancia tributaria, lo

cual no es violatorio del artículo 44 de la Ley 962 de 2005. Considera que el artículo 3 de la Resolución 000017 de 2012, y sus anexos, desagrega toda la información general que fue presentada con la declaración por la contribuyente, lo que permite realizar al Director un control más efectivo del cumplimiento de la obligación de declarar y crear programas encaminados a la verificación de esta información.

En relación a la violación del artículo 39 del Decreto 019 de 2012 señaló que la resolución expedida estableció formatos y especificaciones, que no pueden ser considerados como un trámite innecesario pues, reiteró, esta información detallada permitirá implementar nuevos programas de control, el cumplimiento de la misión de la entidad y las funciones asignadas al Director de la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** señaló que el Presidente de la República, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por el artículo 79 de la Ley 488 de 1998, organizó la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y estableció sus competencias.

Explicó que el Decreto 4048 de 2008 establece las competencias y funciones del Director General de la DIAN y el artículo 631-3 del Estatuto Tributario determina que, para efectos de control tributario, el Director señalará las especificaciones de la información con relevancia tributaria que deben suministrar los contribuyentes y no contribuyentes. Indicó que el artículo 15 de la Constitución Política faculta a la administración tributaria para exigir documentos privados, recolectar y procesar datos.

Señaló que de acuerdo al querer del legislador, contenido en los antecedentes de la Ley 1430 de 2010 mediante la cual se adicionó al Estatuto Tributario el artículo 631-3 del Estatuto Tributario, la entidad actuó en pleno ejercicio de sus funciones.

Adujo que la actora parece entender que el acto administrativo acusado, hace deficiente a la Administración, sin embargo, esa deficiencia no se subsana suprimiendo trámites, sino creando procedimientos y técnicas que generen resultados y logren una modernización institucional.

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** rindió concepto favorable a la pretensión de nulidad, por las siguientes razones:

Señaló que la norma demandada no establece solamente *especificaciones* de la información que deben suministrar los contribuyentes y no contribuyentes, esto es, a la que obligan las normas del Estatuto Tributario, sino que establece una información que considera de relevancia tributaria y desconoce la información que el director de la DIAN puede solicitar por autorización del mismo Estatuto, para estudios y cruces de información con fines de control tributario, además de señalar unas condiciones diferentes para su entrega.

Adujo que el Estatuto Tributario señala la información que puede pedir el director de la DIAN y la adición del artículo 631-3 ET solamente lo facultó para diseñar las especificaciones de la información importante de la que debe ser suministrada, esto es, la indicada en el Estatuto Tributario, sin embargo, el precepto demandado establece unos montos y conceptos distintos a partir de los cuales las personas

deben informar y prevé que la información se suministre con posterioridad al vencimiento para presentar la declaración.

Concluyó que la norma demandada señala una regulación y conceptos distintos a los previstos en el Estatuto Tributario, sin ninguna norma que lo autorice para ese cometido, razón suficiente para que prospere la solicitud de nulidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala examinar la legalidad del artículo 3 y su anexo de la Resolución N° 000017 de 27 de febrero de 2012, expedida por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto *«(...) se señalan los formatos y especificaciones para el suministro de la información con relevancia tributaria de los contribuyentes y no contribuyentes para efectos de control tributario»*.

La demandante fundamenta la solicitud de nulidad con los siguientes argumentos que se pueden concretar así:

- El Director General de la DIAN carece de competencia legal para solicitar la información contenida en la disposición acusada, porque:
 - Crea una obligación formal a cargo de los declarantes del impuesto de renta, cuando su competencia apunta a cumplir con el mandato legal de simplificar y disminuir los procedimientos para cumplir con las obligaciones tributarias y sustantivas así como dar continuidad en el proceso de modernización tecnológica. [art. 21 L. 1430/10]
 - De conformidad con el párrafo 3º del artículo 631 ET, las características técnicas de la información solicitada deben ser

señaladas con una anterioridad mínima de 2 meses al último día del año gravable.

- La información requerida en el acto demandado y que se fundamenta en el artículo 631-1 ET, viola el principio de legalidad y de certeza tributaria, en la medida en que no existe definición legal del concepto «*relevancia tributaria*». [arts. 29, 95-9º, 338 y 363 E.T.]
- No se puede solicitar información que ya está incluida en la información que se suministra en medios magnéticos, porque contradice el artículo 44 de la Ley 962 de 2005 que establece medidas sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos.
- El acto acusado no cumple con la exigencia de haber sido previamente analizado por el Departamento Administrativo de la Función Pública [art. 39 Dcto. 019/12]

Pues bien, para analizar los cargos propuestos por la actora, la Sala estima necesario remitirse al fundamento legal de la Resolución 00017 del 17 de febrero de 2012, en cuanto prescribe los formatos y especificaciones para el suministro de información con relevancia tributaria².

- **Decreto 4048 de 2008**, mediante el cual se modificó la estructura de la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

FUNCIONES DEL NIVEL CENTRAL

ARTÍCULO 6°. FUNCIONES DE LA DIRECCIÓN GENERAL. Son funciones de la Dirección General las siguientes:

² Se advierte que mediante los artículos 1º y 2º de la Resolución acusada también se establece el formulario para presentar la declaración de renta del año gravable 2011 y los obligados a utilizarlo, razón por la cual, el fundamento legal del acto demandado se refiere a otras normas que no resultan relevantes para el análisis del presente proceso, tales como los artículos 578, 596 y 599 ET.

(...)

7. Definir, dirigir, coordinar y evaluar las actividades relacionadas con los impuestos nacionales, derechos de aduana y demás tributos al comercio exterior, en lo correspondiente a su gestión, recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, sanción, así como controlar las obligaciones cambiarias derivadas de operaciones de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones de competencia de la DIAN. Igualmente las atinentes a los Sistemas Especiales de Importación-Exportación, Zonas Francas, Zonas Económicas Especiales de Exportación y las Sociedades de Comercialización Internacional;

...

12. Impartir instrucciones de carácter general en materia tributaria, aduanera, de comercio exterior y de control cambiario, en lo de competencia de la DIAN;

...”

➤ Estatuto Tributario

Artículo 631-3. Información para efectos de control tributario. *Adicionado por el artículo 17 de la [Ley 1430 de 2010](#):* El Director General de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, señalará las especificaciones de la información con relevancia tributaria que deben suministrar los contribuyentes y no contribuyentes”. (Subrayas fuera de texto)

Las normas transcritas autorizan al Director General de la DIAN para: i) definir y dirigir las actividades relacionadas con los impuestos nacionales, en lo correspondiente a su gestión, recaudación, fiscalización, control, represión, penalización, liquidación, discusión, cobro, devolución y sanción y ii) señalar las especificaciones de la información con relevancia tributaria que deben suministrar los contribuyentes y no contribuyentes.

En relación con la facultad otorgada por el artículo 17 de la Ley 1430 de 2010, que adicionó el artículo 631-3 ET., la Sala acude a los antecedentes legislativos de esta disposición, de los cuales se establece lo siguiente:

El día 15 de octubre del año 2010, el Ministro de Hacienda doctor Juan Carlos Echeverry, presentó ante la Cámara de Representantes el Proyecto de ley número 124 de 2010 Cámara, “*por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad*”, con su correspondiente exposición de motivos.

El artículo 10 del Proyecto establecía lo siguiente:

“Artículo 10. Adicionase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 631-3. Información para efectos de control tributario. *Además de lo dispuesto en los artículos anteriores, el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá solicitar mediante resolución cualquier información relacionada con la actividad económica de los contribuyentes que tenga incidencia en la determinación de sus obligaciones tributarias”.*

La exposición de motivos del proyecto se distribuyó por temas y para las disposiciones de control señaló lo siguiente:

«4. Disposiciones de control

Se incluyen también, en el proyecto de ley que nos ocupa, disposiciones que buscan optimizar el recaudo precisando aspectos del ordenamiento jurídico tributario y confiriendo competencias a la Administración de Impuestos para el cabal desarrollo de su función de fiscalización, según se explican brevemente a continuación.

....

d) Se propone otorgar facultades al Director General de la DIAN para solicitar, mediante resolución de carácter general, cualquier información adicional que se requiera para el debido control de las obligaciones tributarias. En estas condiciones, la información que deben aportar los contribuyentes para efectos del control tributario no está limitada a lo que previamente ha definido la ley como necesario para el ejercicio de la acción fiscalizadora, sino que se amplía de acuerdo a la dinámica de los procesos económicos y a los cambios de enfoque de la auditoría.

La disposición propuesta facilita el diseño de programas de fiscalización sobre la base de información especial de contribuyentes que pertenezcan a un mismo sector o actividad económica, los cuales, hoy en día, sólo reportan esta información en respuesta a los requerimientos que de manera individual formule la administración tributaria». (Subrayas fuera de texto)

Como se puede leer en la exposición de motivos, la intención del Ejecutivo plasmada en este artículo, consiste en facultar al Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales para solicitar mediante acto administrativo de contenido general, información adicional que se requiera para el debido control de las obligaciones tributarias y el desarrollo de la función fiscalizadora de la entidad.

En el informe de ponencia para primer debate del proyecto, al exponer las consideraciones sobre las disposiciones de control y eficiencia tributaria, se indicó lo siguiente:

«2.4. Disposiciones de Control y Eficiencia Tributaria.

Igualmente, se otorgan facultades al Director General de la DIAN para solicitar, mediante resolución de carácter general, cualquier información adicional que se requiera para el debido control de las obligaciones tributarias. Lo anterior con miras a facilitar el diseño de programas de fiscalización sobre la base de información especial de contribuyentes que pertenezcan a un mismo sector o actividad económica, los cuales, hoy en día, sólo reportan esta información en respuesta a los requerimientos que de manera individual formule la administración tributaria». (Subrayas fuera de texto)

Señalaron los Honorables Congresistas que, como resultado del diálogo sostenido con el Gobierno Nacional, se proponían algunas modificaciones al texto publicado del proyecto de ley, entre otras, la siguiente:

«3.13 Modificación del artículo 10, sobre información para efectos de control tributario.

Se propone la modificación del artículo 10 presentado, y se modifica para facultar al Director General de la DIAN para señalar las especificaciones de la información que se requiera para el debido control de las obligaciones tributarias, de acuerdo con la dinámica y la complejidad de la economía y con los nuevos enfoques de la auditoría. Con la modificación propuesta, el artículo correspondiente queda de la siguiente manera:

“Artículo 631-3. Información para efectos de control tributario. *El Director General de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, señalará las especificaciones de la información con relevancia tributaria que deben suministrar los contribuyentes y no contribuyentes».*

El nuevo texto del artículo 631-3 para adicionar al Estatuto Tributario no fue modificado posteriormente y así quedó plasmado en el artículo 19 del proyecto de Ley en primer debate, que pasó a ser el artículo 17, tal como se puede ver en el texto aprobado en primer debate por las Comisiones Terceras Conjuntas del Senado de la República, en el texto aprobado en segundo debate en plenaria, en el texto definitivo aprobado y el texto unificado en comisión de conciliación, según gacetas 1054, 1143 y 1104 de 2010.

De acuerdo con lo anterior, aunque se presenta una diferencia entre el texto presentado por el Ejecutivo en el proyecto de Ley y el que se aprobó por parte del Legislativo, la Sala advierte que en la exposición de motivos en cada uno de los casos coinciden en señalar que la facultad prevista constituye información adicional a la necesaria para el debido control de las obligaciones tributarias y efectos de control tributario y para facilitar el diseño de programas sobre la base de información especial de contribuyentes que pertenecen a un mismo sector o actividad económica.

En la versión aprobada finalmente, el Congreso consideró que el Director General estaba facultado para señalar las especificaciones de la información que se requiera para el debido control de las obligaciones tributarias de acuerdo a la dinámica y complejidad de la economía y con los nuevos enfoques de la auditoría.

Así pues, precisada la voluntad del legislador al expedir el artículo 631-3 ET, norma en virtud de la cual se expidió la disposición acusada, se concluye que no es de recibo para la Sala el argumento expuesto por el Ministerio Público, en cuanto a que el citado artículo facultó al Director General de la DIAN solamente para diseñar especificaciones de la información importante que debe ser suministrada y que ya está contemplada en el Estatuto Tributario pues, como se vio, la información de que trata el artículo 631-3 ET es adicional y no está limitada por la que ha sido previamente definida por la ley, además, que tiene finalidades específicas, de acuerdo con la exposición de motivos que ha sido transcrita.

En ese contexto, la Sala también desestima el alegato de la demandante en cuanto a la oportunidad en que debía ser solicitada la información contenida en la norma acusada, con fundamento en el párrafo 3º del artículo 631 E.T., vigente para la época³, que dispone:

ARTICULO 631. PARA ESTUDIOS Y CRUCES DE INFORMACIÓN Y EL CUMPLIMIENTO DE OTRAS FUNCIONES.

(...)

Parágrafo 3. Adicionado por el art. 14 de la Ley 383 de 1997. La información a que se refiere el presente artículo, así como la establecida en los artículos 624, 625, 628 y 629 del Estatuto Tributario, deberá presentarse en medios magnéticos o cualquier otro medio electrónico, para la transmisión de datos, cuyo contenido y

³ Esta norma fue modificada por el artículo 139 de la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012 y la resolución acusada fue expedida el 27 de febrero de 2012.

*características técnicas serán definidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, **por lo menos con dos meses de anterioridad al último día del año gravable por el cual se solicita la información.** (Negrillas fuera de texto)*

Como se advierte y lo alegó la parte demandada, la norma transcrita es aplicable a la información a que se refieren los artículos 624, 625, 628, 629 y 631 E.T., sin que el Legislador haya hecho extensivo este plazo a la información especial a la cual se refiere el artículo 631-3 ET., que es la regulada en la resolución demandada.

Por lo demás, se advierte que el plazo otorgado en el acto acusado para suministrar la información prevista en el artículo 631-3 ET, resulta suficiente si se tiene en cuenta que la Resolución objeto de demanda fue expedida el 27 de febrero de 2012 y estableció un término de 3 meses siguientes al vencimiento del plazo para declarar el impuesto de renta para el año gravable 2011, el cual fue fijado mediante el Decreto 4907 de 2011 para los grandes contribuyentes así: *«El plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y para cancelar el valor a pagar por concepto de impuesto de renta y el anticipo, se inicia el 1° de marzo del año 2012 y vence entre el 11 y el 24 de abril del mismo año atendiendo el último dígito del NIT del declarante que conste en el Certificado del Registro Único Tributario RUT, sin tener en cuenta el dígito de verificación».* (Subrayas fuera de texto).

En esas condiciones, el plazo para presentar la información con relevancia tributaria debía ser presentada en el mes de julio del 2012, es decir, que entre la fecha de expedición de la Resolución [27-02-12] y el plazo para cumplir la obligación contenida en el acto demandado transcurrieron cinco meses.

Ahora bien, la actora sostiene que el Director General de la DIAN carece de competencia para crear nuevas obligaciones a los contribuyentes, pues el artículo 21

de la Ley 1430 de 2010, le impone el deber de simplificar y disminuir los procedimientos para cumplir con las obligaciones tributarias y sustantivas, así:

ARTÍCULO 21. PROCESO DE MODERNIZACIÓN DE LA DIAN. *La DIAN continuará su proceso de modernización tecnológica con el fin simplificar y disminuir los procedimientos requeridos para cumplir las obligaciones tributarias formales y sustantivas.*

PARÁGRAFO. *El proceso de modernización tecnológica de la DIAN no podrá ser superior a dos (2) años, después de entrada en vigencia la presente ley.*

La Sala considera que la disposición transcrita está dirigida a otorgarle herramientas a la DIAN para que, dentro del proceso de modernización de la entidad, con la implementación de medios tecnológicos facilite y reduzca la manera en que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones tributarias, lo cual, contrario a lo sostenido por la actora, no implica que el propio legislador haya eliminado a futuro cualquier posibilidad de establecer nuevos mecanismos o procedimientos, como en este caso, para la obtención de información que sirva para ejercer las funciones que le corresponden a la DIAN, pues como lo ha precisado la Sala, «[s]in duda alguna, con estas obligaciones [de presentación de información] se facilitan las labores de fiscalización de la autoridad tributaria y se efectiviza el principio de contribuir a las cargas públicas, del cual ciertamente emanan»⁴.

Debe reiterarse que, como se desprende de la exposición de motivos del artículo 17 de la Ley 1430 de 2010 que adicionó el Estatuto Tributario con el artículo 631-3 ET, la finalidad del legislador fue permitirle al Director General de la DIAN solicitar información adicional para facilitar el diseño de programas de fiscalización «*teniendo*

⁴ Sentencia de 5 de septiembre de 2013, Exp. 18635, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

en cuenta aspectos como los nuevos enfoques de la auditoría, la dinámica y complejidad de la economía».

En esas condiciones, lo pretendido por la norma es otorgarle otro medio a la Administración Tributaria para que la normativa que ya regula la obligación de informar por parte de contribuyentes y no contribuyentes no se quede rezagada frente a nuevas formas de reconocimiento, medición, revelación de hechos económicos y que han sido implementadas a través de estándares internacionales de normas contables e información financiera⁵.

Debe precisarse que la Corte Constitucional⁶ ha precisado, en relación con la obligación formal de suministrar información, que: *«[...], es claro que la información tributaria es el medio por el cual la Administración puede controlar el cumplimiento de los deberes ciudadanos para con el fisco y por ende, obtener el real recaudo de los dineros provenientes del pago de los impuestos, tasas y contribuciones, con los cuales se atiende el funcionamiento del aparato estatal y la satisfacción de las necesidades públicas, por lo que, la obligación formal de los contribuyentes, de suministrar a la Administración de Impuestos, la información de naturaleza fiscal que ésta requiera para el cumplimiento de sus funciones, deriva de la potestad impositiva del Estado y del consiguiente deber de tributación, los cuales se fundamentan en los artículos superiores 150-12, 338 y 363 en concordancia con el 95-9 ibídem».* (Subrayas fuera de texto)

Por lo demás, se advierte que la norma demandada no va en contravía del proceso de modernización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, sino que, por el contrario, en desarrollo de los adelantos tecnológicos de la entidad, la información se suministra a través de los servicios informáticos electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para lo cual se debe diligenciar el

⁵ Mediante la Ley 1314 de 2009 se regularon los principios normas de contabilidad e información financiera y permitió la implementación de las normas internacionales de información financiera (NIIF).

⁶ C-884/99

formato 1732 anexo 2 del artículo 3º de la Resolución No 000017 de 27 de febrero de 2012, objeto de demanda, lo cual descarta que se haya regresado a los anexos de la declaración de renta como lo alega la demandante.

Ahora bien, en relación con la violación de los principios de legalidad y de certeza tributaria, por cuanto no existe definición legal de la expresión «*relevancia tributaria*», la Sala advierte que, de acuerdo con los antecedentes legislativos de la norma y el sentido natural y obvio⁷ de la palabra «relevancia»⁸, se puede concluir que está dada en función de una información especial, esto es, diferente a la que ha sido previamente definida en la ley y que resulta significativa, en virtud de la dinámica de los nuevos procesos económicos que requieren un debido control en relación con las obligaciones tributarias y que puede ser usada en el diseño de programas de fiscalización, por tanto, la Sala advierte que la información que puede ser solicitada en virtud del artículo 631-3 ET no puede ser precisada por la misma Ley sino que esta dependerá de las necesidades de la Administración en atención a la evolución de las relaciones económicas.

Sostiene la actora, que el artículo 3º de la Resolución No 000017 de 27 de febrero de 2012 y sus anexos, contravienen el artículo 44 de la Ley 962 de 2005⁹, debido a que el Director de Impuestos estaba impedido para solicitar la información, porque «*un alto porcentaje de la misma se encuentra en la información en medios magnéticos que*

⁷ C.C. Art. 28.

⁸ RAE. Relevancia: 1. f. Cualidad o condición de relevante, importancia, significación.

⁹ **L.962/05. Art. 44. Información sobre contribuyentes.** La Administración Tributaria no podrá requerir informaciones y pruebas que hayan sido suministradas previamente por los respectivos contribuyentes y demás obligados a allegarlas. En caso de hacerlo el particular podrá abstenerse de presentarla sin que haya lugar a sanción alguna por tal hecho.

Los requerimientos de informaciones y pruebas relacionados con investigaciones que realice la administración de impuestos nacionales, deberán realizarse al domicilio principal de los contribuyentes requeridos.

PARÁGRAFO. Para los efectos previstos en el presente artículo se entiende por información suministrada, entre otras, la contenida en las declaraciones tributarias, en los medios magnéticos entregados con información exógena y la entregada en virtud de requerimientos y visitas de inspección tributaria.

deben presentar los contribuyentes y no contribuyentes en virtud de las Resoluciones 11429 y 11430 de octubre 31 de 2011, por el periodo gravable 2011».

Respecto de este argumento la Sala advierte que la demandante no señala en forma específica ni desarrolla detalladamente este cargo para demostrar de manera concreta cuál es la información que solicita el Director General de la DIAN con fundamento en el artículo 631-3 ET y que, a su juicio, ya ha sido requerida por medio de la Resolución No 11429 de 2011, la cual se expide para quienes deben suministrar la información contenida en los artículos a), b), c), d) e), f), g), h) i) y k) del artículo 631 ET., a fin de demostrar la alegada violación del artículo 44 de la Ley 962 de 2005.

Lo anterior se hace extensivo a la información que la demandante aduce es reportada a otros organismos de control y a las Superintendencias y que, según lo señalado en la demanda, hace parte de la solicitada en el Formato 1732.

La Sala ha indicado que *«las acusaciones genéricas en el desarrollo del concepto de violación no satisfacen las exigencias legales del mencionado artículo 137, ni tienen, por ende, la virtud de enervar la presunción de legalidad de los actos administrativos, pues, dado el alcance de ésta, tal efecto requiere razones precisas y concretas en relación con cada norma violada»¹⁰.*

En todo caso, de manera general, revisado el anexo No 2 de la Resolución No 000017 de 2012, el Formato 1732, hace las especificaciones para el suministro de la información con relevancia tributaria que deben suministrar los obligados, indicando que se debe desglosar en el formato, los conceptos que corresponden al valor

¹⁰ Sentencia del 16 de septiembre de 2010, Exp. 16605, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

consolidado registrado en las casillas de la declaración de renta presentada para el año gravable 2011. El Formato 1732 exige el *valor contable*, entre otros, del patrimonio bruto (renglones 100 a 168 hojas 2 y 3), inventarios (renglones 115 a 125 hoja 2), ingresos brutos (renglones 219 a 277 hoja 5 a 7), ingresos no constitutivos de renta (renglón 279 hoja 7), costos (renglones 282 a 311 hoja 8), deducciones (renglones 312 a 361 hoja 9), renta exenta (renglón 379 hoja 10).

Por lo demás, basta la revisión de las especificaciones del formulario objeto de demanda, para concluir que desglosa en forma amplia los diferentes conceptos de la declaración de renta, información que no se obtiene con fundamento en el artículo 631 del Estatuto Tributario, como lo alega la demandante.

Ahora bien, la demandante sostiene que el acto acusado viola el artículo 39 del Decreto 019 del 10 de enero de 2012, según el cual, todos los nuevos trámites deben cumplir la exigencia de ser analizados y autorizados por el Departamento Administrativo de la Función Pública. La citada norma dispone:

ARTICULO 39. PROCEDIMIENTO PARA ESTABLECER LOS TRÁMITES AUTORIZADOS POR LA LEY. *El numeral segundo del artículo primero de la Ley 962 de 2005, quedará así:*

"2. Procedimiento para establecer los trámites autorizados por la ley. Las entidades públicas y los particulares que ejercen una función administrativa expresamente autorizadas por la ley para establecer un trámite, deberán previamente someterlo a consideración del Departamento Administrativo de la Función Pública adjuntando la manifestación del impacto regulatorio, con la cual se acreditará su justificación, eficacia, eficiencia y los costos de implementación para los obligados a cumplirlo; así mismo deberá acreditar la existencia de recursos presupuestales y administrativos necesarios para su aplicación. En caso de encontrarlo razonable y adecuado con la política de simplificación, racionalización y estandarización de trámites, el Departamento Administrativo de la Función Pública autorizará su adopción e implementación.

(...)."

La norma transcrita prevé que las autoridades públicas y los particulares con funciones administrativas autorizados por la ley para establecer un «trámite», debe previamente someterlo a evaluación del Departamento Administrativo de la Función Pública.

La Sala advierte que el artículo 17 de la Ley 1430 de 2010, que adicionó el artículo 631-3 al Estatuto Tributario, no autorizó al Director de la DIAN para «establecer un trámite»¹¹ sino para exigir la información que deben suministrar los contribuyentes y no contribuyentes.

En esas condiciones, el artículo 3º de la Resolución demandada establece el formulario y los datos que deben ser incluidos en el formulario y si bien prevé que dicho formulario debe presentarse a través de los servicios informáticos de la DIAN, lo cual puede implicar un trámite o procedimiento, este no está regulado en la resolución demandada¹².

En consecuencia, la Sala concluye que los cargos planteados en la demanda no desvirtúan la legalidad de la disposición demandada, en consecuencia, negará la nulidad del artículo 3º y anexo de la Resolución 000017 del 27 de febrero de 2012, expedida por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

¹¹ RAE. Trámite. 1. m. Cada uno de los pasos y diligencias que hay que recorrer en un asunto hasta su conclusión. 2. m. Paso de una parte a otra, o de una cosa a otra.

¹² Revisada la página *web* de la DIAN se advierte que para entregar la información, la entidad cuenta con un manual para descargar los prevalidadores que permiten cargar la información y la conversión de los archivos.

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

NIÉGASE la nulidad del artículo 3° y el anexo 2 de la Resolución 000017 de febrero 27 de 2012, proferida por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Reconócese personería a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados, para actuar como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que reposa en el folio 180 del expediente.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

