

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil trece (2013).

Radicación: 250002327000200900207 01
Número interno: 18650
Demandante: BANCO COMERCIAL AV VILLAS S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN
Asunto: Sanción por extemporaneidad en la información
remitida por entidad recaudadora.

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 4 de noviembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se anularon parcialmente los actos administrativos demandados.

La parte resolutive del fallo dispuso:

*“1. **ANÚLANSE PARCIALMENTE** la Resolución Sanción No. 5813 de 2 de julio de 2008 y la Resolución No. 4960 de 13 de mayo de 2009, proferidas por la Subdirección de Recaudación y la Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante las cuales impuso al BANCO COMERCIAL AV VILLAS S.A. NIT. 860.035.827-5,*

sanción por extemporaneidad en la entrega de la información remitida del Régimen de Impuestos Nacionales, durante el período comprendido del 4 de septiembre al 31 de diciembre de 2006.

2. **DECLÁRASE** que el BANCO COMERCIAL AV VILLAS S.A. NIT. 860.035.827-5, sólo está obligado a pagar como sanción por extemporaneidad en la entrega de información en medios magnéticos y paquetes del régimen de impuestos nacionales, durante el período comprendido del 4 de septiembre al 31 de diciembre de 2006, la suma de \$95.866.674, conforme a la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia. (...). (Negrilla original).

ANTECEDENTES

Mediante la Resolución N° 3035 del 30 de agosto de 2006, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público autorizó al Banco Comercial AV VILLAS, para que a partir del 4 de septiembre de ese mismo año ingresara al Sistema de Recepción de Declaraciones y Recaudo de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Dian

Conforme con la autorización señalada, el banco suscribió con la entidad mencionada, el Convenio N° 00001 del 5 de septiembre de 2006, con el fin de realizar el recaudo de los impuestos administrados por ésta.

El 25 de octubre de 2007, la Subdirección de Recaudación de la Dian profirió el Pliego de Cargos N° 00006, por las inconsistencias en la información remitida y por la extemporaneidad en la entrega de documentos físicos y

magnéticos durante el periodo comprendido entre el 5 de septiembre de 2006 y el 31 de diciembre de la misma anualidad. El acto señalado fue respondido por el banco el 8 de enero de de 2008.

Mediante la Resolución N° 05813 del 2 de julio de 2008, la Subdirección señalada impuso al banco la sanción prevista en el artículo 676 del Estatuto Tributario, en cuantía de \$4.316.786.657.

Frente a dicho acto, con escrito del 29 de julio de 2008, el banco interpuso recurso de reposición, que fue resuelto por la Resolución N° 04960 del 13 de mayo de 2009, en el sentido de confirmar la sanción impuesta.

LA DEMANDA

El demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

“1. PRETENSION PRINCIPAL

Declarar la nulidad de la Resolución Sanción 5813 de julio 2 de 2008 y de la Resolución 4960 de mayo 13 de 2009 que la confirmó.

2. PRETENSION PRIMERA SUBSIDIARIA

En caso de desestimación de la pretensión principal solicito que se reconozca al actor el período de gracia comprendido entre el 4 de septiembre y el 4 de diciembre de 2006, y como consecuencia

se calculen los días de extemporaneidad únicamente desde el 5 de diciembre de 2006 y este cálculo se ajuste estrictamente a lo dispuesto por el art. 676 del Estatuto Tributario esto es, se haga por días de atraso y no por documentos.

3. PRETENSION SUBSIDIARIA DE LA PRIMERA SUBSIDIARIA

En caso de desestimación de la pretensión principal y de la primera subsidiaria, solicito que la sanción de extemporaneidad sea calculada de conformidad con el artículo 676 del Estatuto tributario, esto es, sea calculada por día de retraso y no por número de documentos". (Negrilla original).

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 84 del Código Contencioso Administrativo, 676 y 683 del Estatuto Tributario y 45 de la Resolución 478 de 2000.

Concepto de la violación.

El libelista expuso el concepto de la violación en los siguientes términos:

"Violación del artículo 29 de la Constitución Política y 45 de la Resolución 478 de 2000".

Dijo que el artículo 45 de la Resolución 478 de 2000 estableció un período de gracia de 3 meses, en el cual las entidades que obtengan por primera vez la autorización para ingresar al sistema de recepción y recaudo no pueden ser sancionadas por el régimen previsto en el artículo 42 ibídem, esto es, por el régimen sancionatorio del Estatuto Tributario.

Al respecto, explicó que el banco recibió por primera vez la autorización mencionada el 4 de septiembre de 2006, por lo que el periodo de gracia se

extendió hasta el 4 de diciembre del mismo año. Entonces, la Dian no podía tomar como cálculo para la imposición de las sanciones impuestas los días comprendidos en el periodo mencionado.

“Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 676 y 683 del Estatuto Tributario”.

Señaló que conforme con lo dispuesto por el artículo 676 del Estatuto Tributario, la sanción por extemporaneidad en la entrega de información se aplica por cada día de retraso en la transferencia de los documentos o medios magnéticos a la Dian, independientemente del número de documentos recibidos por cada día y que posteriormente sean entregados de manera extemporánea, pues lo que se sanciona es precisamente el retraso en la remisión de la información.

Citó los artículos 32 y 34 de la Resolución N° 770 de 1995, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para significar que la conformación de paquetes de información, tiene como fin facilitar la función de la Dian mediante la adecuada clasificación de los documentos recibidos por el banco.

“El incumplimiento de las obligaciones por parte del Banco, esto es, el retraso en la entrega de la información, no se debió exclusivamente a causas suyas, ya que en gran parte la falta de oportunidad en la entrega de documentos se derivó directamente de causas imputables a la DIAN”.

Adujo que a lo largo del proceso adelantado en vía gubernativa se demostró que el retraso en que el banco incurrió en la entrega de documentos no se

debió a negligencia o impericia, sino a los múltiples problemas presentados con ocasión de la implantación técnica y operativa de sus nuevas funciones como recaudador, y que en gran parte fueron originados por las decisiones y actuaciones de la DIAN.

Señaló que algunos de los problemas presentados se dieron por la demora en la matrícula de las oficinas del banco, a lo cual se sumó la falta de comunicación de la Dian con sus dependencias sobre la autorización de recaudo, lo que trajo como consecuencia el rechazo de documentos por parte de las administraciones locales de la entidad demandada.

“Formularios”.

Explicó que la utilización, por parte de algunos contribuyentes de formularios no autorizados para la presentación de sus declaraciones y liquidaciones de impuestos, implicó que el banco no pudiera realizar el recaudo mediante la lectura del código de barras de cada formulario, debido a los errores que se estaban generando, circunstancia que no fue comunicada oportunamente por la Dian y que implicó una modificación del software para capturar manualmente la información en caja.

“Improcedencia de la sanción porque la DIAN no demostró el supuesto perjuicio”.

Argumentó que la Dian no demostró el daño ocasionado con el presunto incumplimiento, y que si se admitiera la procedencia de la sanción, ésta debe ser proporcionada, pues no es equitativo sancionar con la misma tarifa a

quien no entregó la información a que estaba obligado, que a quien lo hizo extemporáneamente, pero estando dentro de un periodo de gracia, máxime cuando el Estatuto Tributario dispone que la sanción será hasta de \$401.000.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dian se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se sintetizan a continuación.

Dijo que la expresión “*términos*”, contenida en el artículo 675 del Estatuto Tributario, alude a las condiciones de tiempo, lugar, calidad y forma establecidos para la entrega de la información, al igual que a los requisitos de agrupación y exigencias de carácter técnico previamente determinadas.

Indicó que para calcular la sanción por extemporaneidad se tiene en cuenta el término entre la fecha límite de entrega de la información y la de entrega efectiva de la misma, por lo cual la fecha de recaudo de la información contenida en los paquetes y cintas, no sirve para determinar el cálculo de la sanción.

En ese sentido, adujo que en la actuación administrativa se identificaron los paquetes y cintas entregados extemporáneamente, para lo cual se determinó la fecha de recaudo, la fecha límite para la entrega y la fecha de entrega efectiva de la información, datos que sirvieron de fundamento para tasar la sanción impuesta.

Con respecto al período de gracia para la entrega de la información, mencionó que para establecer el número definitivo de días y documentos

extemporáneos a sancionar, la Administración descontó los días comprendidos en ese lapso.

De otra parte, alegó que la Administración aplicó correctamente el artículo 43 de la Resolución 478 de 2000, expedida por la Dian, que señaló los parámetros de proporcionalidad, razonabilidad y graduación para la imposición de la sanción consagrada en el artículo 676 del Estatuto Tributario.

En cuanto al perjuicio que ocasiona la extemporaneidad en la entrega de la información, explicó que la conducta reprochada impide verificar y utilizar oportunamente la información necesaria para el cumplimiento de los fines del Estado, afectando la eficiencia y eficacia a que se refiere el artículo 209 de la Constitución Política, así como la función fiscalizadora de la entidad.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos administrativos demandados y declaró que el Banco solo está obligado a pagar como sanción por extemporaneidad en la entrega de información, la suma de \$95.866.674, por las razones que se sintetizan a continuación:

“1.- Violación del artículo 29 de la Constitución Política y 45 de la Resolución 478 de 2000”.

Citó el artículo 45 de la Resolución 478 de 2000, para significar que las entidades que obtengan por primera vez la autorización para ingresar al

sistema de recepción y recaudo, cuentan con un periodo de tres meses de gracia para no ser sancionadas.

En tal sentido, señaló que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante la Resolución 03035 del 30 de agosto de 2006, autorizó al demandante para que a partir del 4 de septiembre de 2006 pudiera ingresar al sistema de recepción de declaraciones y recaudo de impuestos y tributos administrados por la Dian, lo que implicó que el banco no podía ser sancionado durante el período comprendido entre el 5 de septiembre de 2006 y el 5 de diciembre del mismo año.

Sobre este punto, resaltó que si bien en el pliego de cargos se contabilizaron los días comprendidos en el periodo de gracia referido, para tasar la sanción propuesta, en la resolución sanción fueron descontados.

“Violación de los artículos 676 y 683 del Estatuto Tributario”.

Explicó que la sanción del artículo 676 del Estatuto Tributario corre, desde el día siguiente al vencimiento del término para la entrega de la información, hasta el día en que se complete la totalidad de la información correspondiente a un mismo día de recaudo; así, el cálculo de días se determina separadamente para paquetes y cintas magnéticas y, si la entrega es parcial, continúa el conteo de los días respecto de la información pendiente.

No obstante, observó que la Administración impuso la sanción por cada documento, tanto físico como magnético, pues multiplicó el número de documentos contenidos en cada cinta y paquete, por el número de días de

retraso en la entrega de información, razón por la cual, practicó una nueva liquidación que arrojó los siguientes resultados:

Extemporaneidad magnética:					
Total días extemporáneos		Valor sanción por día año 2006		Gradualidad	Total sanción
171	X	\$401.000	X	0.027885	\$1.912.089
Extemporaneidad física:					
Total días extemporáneos		Valor sanción por día para el año 2006		Gradualidad	Total sanción
72.438	X	\$401.000	X	0.003235	\$93.954.585
Total sanción					\$95.866.674

Por otra parte, el *a-quo* se refirió a la supuesta responsabilidad de la Dian en el retraso de la entrega de la información, en el sentido de afirmar que no se identificaron los días afectados por la implantación técnica y operativa de las funciones del banco como recaudador y recolector de información, por razones atribuibles a la Administración, ni tampoco se demostraron presuntos inconvenientes generados por la existencia de formularios no autorizados.

RECURSO DE APELACIÓN

La Dian apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por las razones de inconformidad que se resumen a continuación:

Se apartó del fallo del Tribunal, por considerar que para calcular la sanción por extemporaneidad se debe tener en cuenta el lapso entre la fecha límite

de entrega y la fecha de la entrega efectiva de la información por parte de la entidad recaudadora, por ser este el parámetro establecido en la Resolución 478 de 2000 para aplicar la base monetaria de su graduación.

Reiteró lo dicho en la demanda con respecto al periodo de gracia, al indicar que la Administración descontó los días en este comprendidos, con lo cual estableció el número definitivo de días y documentos extemporáneos a sancionar.

Afirmó que la Administración aplicó los criterios de proporcionalidad y razonabilidad exigidos por los artículos 676 del Estatuto Tributario y 43 de la Resolución 478 de 2000, sin que se haya incurrido en error alguno respecto de la base monetaria tenida en cuenta, los períodos objeto de sanción y las fechas de entrega de información.

Precisó que el factor de graduación aplicado al momento de liquidar la sanción por extemporaneidad en la entrega de la información, es el vigente, y se hizo efectivo mediante la observancia detallada de la fórmula establecida en el artículo 43 de la Resolución 478 de 2000 para liquidar la sanción por extemporaneidad.

Al respecto, reiteró que para la imposición de la sanción de que trata el artículo 676 del Estatuto Tributario, se observaron los criterios de proporcionalidad y de razonabilidad *“sin imponerse la máxima sanción cuando se ha aplicado la fórmula de graduación detalladamente establecida*

en la Resolución y claramente descrita en los actos acusados en su forma de aplicación¹”.

Nuevamente se refirió al perjuicio que ocasiona la extemporaneidad en la entrega de la información, al mencionar que la conducta reprochada impide verificar y utilizar oportunamente la información necesaria para el cumplimiento de los fines del Estado, afectando la eficiencia y eficacia a que se refiere el artículo 209 de la Constitución Política, así como la función fiscalizadora de la entidad.

Solicitó que se tuvieran en cuenta las siguientes sentencias del Consejo de Estado sobre la liquidación de la sanción contemplada en el artículo 676 del Estatuto Tributario: sentencia del 18 de mayo de 2001, exp. 11677 C.P. Ligia López Díaz y sentencia del 19 de junio de 1998, exp. 8832 C.P. Germán Ayala Mantilla.

En esos términos, concluyó que la Dian sancionó al banco por la extemporaneidad generada en la entrega de la información, entendiéndose por cumplida la obligación del banco cuando ésta se presenta en forma precisa, completa y sin errores.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

- **El actor** reiteró los argumentos de la demanda y resaltó las motivaciones del fallo de primera instancia; además, adicionó que el apelante aceptó que la sanción debe ser impuesta teniendo en cuenta

¹ Visible en el folio 1411 del cuaderno principal N°4.

el lapso entre la fecha límite de entrega y la fecha efectiva de entrega de la información por parte del banco.

- **La demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, y adicionó que de los cuadros de resumen “*aducidos por el censor de instancia*” se establece que los documentos extemporáneos corresponden a distintos días, lo cual implica que no puedan ser agrupables en un solo paquete.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuraduría Sexta Delegada ante el Consejo de Estado solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:

Dijo que según el artículo 676 del Estatuto Tributario, la sanción se aplica a partir del día siguiente al vencimiento del término para la entrega y hasta el día en que se entregue toda la información que corresponda a un mismo día de recaudo, plazo que se encuentra fijado por la Administración para cada año en particular.

Mencionó que el banco demandante fue autorizado desde el 4 de septiembre de 2006, por lo cual gozaba de un término de gracia de tres meses para el cumplimiento de sus obligaciones conforme con el artículo 45 de la Resolución 478 de 2000.

Así, bajo esos parámetros, consideró que el Tribunal determinó correctamente los días de retraso, pues se acogió a los factores dispuestos por la Resolución 478 de 2000.

Finalmente, transcribió apartes de una sentencia del Consejo de Estado del 12 de octubre de 2006, expediente 15286, que trata dicho tema.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación presentado por la DIAN, la Sala decide la legalidad de las Resoluciones 05813 del 2 de julio de 2008 y 04960 del 13 de mayo de 2009, por las cuales la Dian le impuso al demandante la sanción prevista en el artículo 676 del Estatuto Tributario, por un valor de \$4.316.786.657.

Como quiera que en el recurso de apelación la Administración discute el cálculo efectuado por el *a-quo* para tasar la sanción impuesta, para lo cual se refiere al artículo 43 de la Resolución 478 del 26 de enero de 2000, expedida por el Director de la Dian, sin desvirtuar el cálculo de días y documentos contabilizados por el Tribunal², la Sala abordará la legalidad del factor de gradualidad aplicado en la sentencia para tasar la sanción impuesta en aplicación del artículo 676 del Estatuto Tributario.

² Contradictoriamente el recurso de apelación se fundamenta en las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 18 de mayo de mayo de 2001 exp. 11677 C.P. Ligia López Díaz; del 19 de junio de 1998, exp. 8832, C.P. Germán Ayala Mantilla, las cuales son enfáticas en señalar que el cómputo de días extemporáneos deberá hacerse por cada paquete de documentos entregados por fuera del límite establecido, siendo este uno de los planteamientos de la demandante. (Visible en los folios 1414 y 1415 del cuaderno principal N° 4).

Lo anterior, conforme con lo dispuesto por los artículos 350³ y 357⁴ del Código de Procedimiento Civil, que determinan el marco de la competencia del juez de segunda instancia.

Aspectos normativos.

En principio, el artículo 800 del Estatuto Tributario facultó a los bancos y demás entidades financieras para recaudar los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses, administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Dian.

Para tal fin, el artículo 801 ibídem dispuso que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar a las entidades mencionadas, señalando como obligaciones de estas últimas las siguientes:

“...d) Entregar en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito público, las declaraciones y recibos de pago que hayan recibido. (...)

f) Transcribir y entregar en medios magnéticos, en los plazos y lugares que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la información contenida en las declaraciones y recibos de pago recibidos, identificando aquellos documentos que presenten errores aritméticos, previa validación de los mismos”.

³ C.P.C. Art. 350.- *“Fines de la apelación e interés para imponerla. El recurso de apelación tiene por objeto que el superior estudie la cuestión decidida en la providencia de primer grado y la revoque o reforme”.*

⁴ C.P.C. Art 357.- *“La apelación se entiende interpuesta en lo desfavorable al apelante, y por lo tanto el superior no podrá enmendar la providencia en la parte que no fue objeto del recurso, salvo que en razón de la reforma fuere indispensable hacer modificaciones sobre puntos íntimamente relacionados con aquella. Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones (...)”.*

Teniendo en cuenta que en esta labor los bancos actúan como particulares en ejercicio de funciones públicas, resulta lógico que el Estado establezca reglas para su cabal cumplimiento y señale los mecanismos que le permitan controlarlas; entre ellos, la imposición de sanciones cuando las entidades autorizadas para recaudar impuestos incumplen los términos señalados para entregar la información en medios magnéticos y los documentos recibidos

Es así como el artículo 676 del Estatuto Tributario, determinó:

“Art. 676. Cuando las entidades autorizadas para recaudar impuestos, incumplan los términos fijados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para entregar a las Administraciones de Impuestos los documentos recibidos; así como para entregarle información en medios magnéticos en los lugares señalados para tal fin, incurrirán en una sanción hasta de (\$20.000⁵), por cada día de retraso”. (Resalta la Sala).

Nótese como la norma señalada contempla dos conductas sancionables a saber: la primera, referida a la extemporaneidad en la entrega de la información en medios físicos y la segunda, relativa a la entrega de información en medios magnéticos.

En ese orden de ideas y para efectos de reglamentar, entre otros aspectos, la forma en que las entidades receptoras deben entregar la información

⁵ El valor indicado para el año gravable por el artículo 1º del Decreto 4715 de 2005, corresponde a \$401.000.

pertinente a la Dian y la forma en que se deben graduar las sanciones impuestas en aplicación del artículo 676 del Estatuto Tributario, fue expedida la Resolución Dian 478 de 2000, que a su vez fue modificada por la Resolución 9483 de 2000, la cual determinó que la información a recaudar es la siguiente:

“Art. 14. Impuestos y tributos objeto de recepción y recaudo. Las Entidades Autorizadas para Recaudar recepcionarán los documentos y recaudarán los tributos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que a la entrada en vigencia de la presente Resolución son los siguientes:

Impuesto de Renta Y Complementarios. Formularios de las declaraciones de impuesto sobre la renta y complementarios, de ingresos y patrimonio, del año gravable 1987 y siguientes.

Impuesto Sobre Las Ventas. Formularios de las declaraciones del impuesto sobre las ventas, correspondientes a los períodos del año gravable 1988 y siguientes.

Retención en La Fuente. Formularios de las declaraciones de retención en la fuente, correspondientes al año 1988 y siguientes.

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

Tributos Aduaneros. Formularios de la Declaración de Importación.

Factura de nacionalización. Formularios de factura de Nacionalización correspondiente al tratamiento preferencial aduanero.

Tráfico Postal y Envíos Urgentes por Avión. Formularios de declaración y pago de tráfico postal y envíos urgentes por avión.

Recaudo de Impuestos Nacionales, Tributos Aduaneros y Sanciones Cambiarias. Así mismo recaudarán el Impuesto de Renta y Complementarios, Anticipo, Sanciones y los Intereses de Mora correspondientes a cualquier año gravable, Impuestos sobre las Ventas de cualquier periodo, Retención en la Fuente de cualquier mes o año; como también el pago de Tributos Aduaneros, Sanciones o Intereses por mora correspondientes a Obligaciones Aduaneras, Sanciones Cambiarias conforme a las instrucciones que imparta la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

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

En lo relativo a la recepción de la información en medio magnético, el artículo 15 de la mencionada resolución precisó:

“Recepción de formularios y copias. Recepción de declaraciones en medio magnético. Las Entidades Autorizadas para Recaudar deberán recibir los formularios de las declaraciones tributarias en original y dos copias; las declaraciones aduaneras y los recibos oficiales de pago, en original y tres copias o conforme lo determine la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales. Además, recepcionarán las declaraciones que los contribuyentes o responsables presenten a través de medio magnético o sistema electrónico de acuerdo con las especificaciones y la autorización determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

Así las cosas, es dado afirmar que la obligación de la entidades receptoras está dada por cada documento individualmente considerado (declaración o

recibo de pago), el cual, es posteriormente agrupado según sus características, como se muestra a continuación.

Información Física.

El artículo 24 de la Resolución 478 de 2000 determina que la conformación de paquetes de información, el lugar de entrega, el contenido del formato de envío y el diligenciamiento de la planilla de control, se debe efectuar en los términos dispuestos en los anexos de la resolución.

El artículo 25 establece que las oficinas que actúen como “centralizadoras”, informarán a las Administraciones de Impuestos sobre los paquetes anulados o repetidos, mediante el diligenciamiento de una planilla de control o en una relación aparte.

El artículo 26 fija el plazo para la entrega de paquetes y la discriminación de los mismos por: “*Grandes, Otros y Tributos Aduaneros*”, disponiendo que deben ser entregados con sus respectivas planillas de control y formatos de envío.

El artículo 27 señaló que el recibo de la información física por parte de las Administraciones de Impuestos se dará siempre y cuando se encuentren grabados en el sistema informático y coincidan física y magnéticamente con los siguientes datos: Fecha de recaudo, Modalidad de Contribuyente, Tipo de documento, Cantidad de documentos, Valor total de los renglones T P (“Total Pago” o “Total Pagado con esta declaración”).

Información Magnética.

En cuanto a la información magnética, el artículo 29 dispone que la misma debe contener la información de todas las declaraciones y recibos de pago recibidos en un mismo día, atendiendo el orden cronológico de recepción, y que se entiende recibida una vez haya sido leída y aceptada por la Subdirección de Recaudación de la Dian.

Respecto del plazo para la entrega, el artículo 32 señala que la información debe ser suministrada dentro de los 11 días siguientes a su recibo, por cada día de recaudo. Finalmente, el artículo 33 dispone que la entidad bancaria no podrá modificar las declaraciones o recibos de pago, una vez se hayan puesto los respectivos autoadhesivos.

De lo anterior se infiere que la presentación de la información a la Administración, tanto en medios físicos como en medios magnéticos, opera en función de cada una de las declaraciones o recibos de pago recibidos por la entidad bancaria, pues éstos deben ser coincidentes con lo recibido por el banco, *so pena* de su rechazo por parte de la entidad pública.

Ahora bien, en el evento en que la entidad recaudadora incumpla las obligaciones referidas, el artículo 43 de la Resolución 478 de 2000 modificado por el artículo 3º de la Resolución 9483 del 17 de noviembre de 2000, señaló la fórmula para aplicar las sanciones establecidas en los artículos 674, 675 y 676 del Estatuto Tributario, así:

“Artículo 43.- Cálculo de las sanciones. La determinación de las sanciones a que hacen referencia los artículos 674, 675 y 676 del estatuto tributario se establece con la siguiente fórmula:

$$VS = \square (TDEX \times VL1 \times FG) + \square (TIs \times VL2)$$

$\square$ (TDEX x VL1 x FG) Para sanción determinada en el artículo 676 del estatuto tributario.

$\square$ (TIs x VL2) Para las sanciones de los artículos 674 y 675 del estatuto tributario.

Donde:

VS: Valor total de la sanción.

TDEX: Total días de documentos extemporáneos.

TIs: Número total de incumplimientos o errores sancionables.

VL1 (\$) Valor base de liquidación artículo 676 estatuto tributario.

FG: Factor de gradualidad.

TIs: Número total de incumplimientos sancionables por calidad en la recepción y grabación de documentos.

VL2 (\$) Valor base de liquidación artículos 674 y 675 estatuto tributario.

Factor de gradualidad (FG).

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

Donde:

TDEx: Número total de documentos entregados extemporáneamente por la entidad autorizada para recaudar en el período objeto de sanción.

TDE: Número total de documentos entregados por la entidad autorizada para recaudar en el período objeto de sanción.

x: Moderación del factor de gradualidad. Este valor es dos (2) mientras se mantenga vigente el esquema de remuneración establecido en el artículo 2º de la Resolución Ministerial 008 de 2000.

PAR.- Los incumplimientos o errores sancionables se calcularán por documento". (Resalta la Sala).

En suma, la norma transcrita estableció que la fórmula para calcular la sanción por extemporaneidad en la entrega de información⁶ corresponde a:

Total de documentos extemporáneos	X	Valor de liquidación artículo 676 del E.T:	X	Factor de Gradualidad	=	Valor sanción artículo 676 del Estatuto Tributario
-----------------------------------	---	--	---	-----------------------	---	--

Donde el factor de gradualidad se determina así:

$(\text{Total de documentos extemporáneos} / \text{Total de documentos entregados})^2 =$ factor de gradualidad.

Así mismo, el párrafo de la norma determinó que la sanción por extemporaneidad en la entrega de información se calcula por documento, y no por paquete o medio magnético, tema sobre el cual la Sala precisó⁷:

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

Adicionalmente, la interpretación sistemática de los artículos 674, 675 y 676 E.T. permite inferir que son tres los hechos que

⁶ E.T. Art 676.

⁷ Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 2 de febrero de 2012, exp. 17490, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

sanciona la DIAN: (i) recepcionar de los contribuyentes documentos con errores (674), (ii) incurrir en errores en la transcripción a medio magnético de los documentos recepcionados y (iii) entregar en forma extemporánea los documentos físicos y/o la información en los medios magnéticos (676).

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

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

Supuestos fácticos.

Para efectos de establecer la sanción por extemporaneidad en el envío de información, la Administración determinó:

Pliego de Cargos.

Extemporaneidad magnética	Extemporaneidad física
---------------------------	------------------------

475.258 días	Esta cifra se obtuvo de multiplicar 9.832 documentos magnéticos extemporáneos por los días de extemporaneidad (entre 28 y 89 ⁸)	326.669 días	Esta cifra se obtuvo de multiplicar 7.066 documentos físicos extemporáneos por los días de extemporaneidad (entre 2 y 85)
--------------	---	--------------	---

Resolución sanción:

Con respecto al pliego de cargos, en la resolución sanción se descontaron 101.886 días, de los 475.258 días de extemporaneidad en la presentación de la información en medios magnéticos, dando como resultado 373.372; asimismo se descontaron 1.505 documentos magnéticos de los 9.832 contenidos en el pliego de cargos, quedando 8.327 documentos magnéticos extemporáneos.

En cuanto a la extemporaneidad física, de los 326.669 días se descontaron 217.335, quedando 109.334 y de los 7.066 documentos, se descontaron 4.230, quedando un total de 2.836 documentos extemporáneos.

El descuento señalado obedeció a la valoración de las pruebas aportadas con la respuesta al pliego de cargos y al reconocimiento del periodo de gracia a que se refiere el artículo 45 de la Resolución 478 de 2000⁹.

Así las cosas, los datos definitivos de la resolución sanción fueron:

⁸ Obrante en el folio 37 de la carpeta N° 1 de antecedentes (folio 2 del Pliego de Cargos N° 3035 del 30 de agosto de 2006).

⁹ Visible en los folios 123 y 124 del cuaderno N° 1 de antecedentes-hojas 4 y 5 de la Resolución Sanción N° 5813 del 2 de julio de 2008.

Extemporaneidad magnética		Extemporaneidad física	
373.372 días	8.327 documentos	109.334 días	2.836 documentos

Ahora bien, para efectos de determinar el factor de gradualidad en la imposición de la sanción, el acto señalado partió del total de documentos entregados por el banco, que asciende a 49.866, así:

Para la extemporaneidad magnética: $(8327/49.866)^2 = 0.0278848^{10}$.

Para la extemporaneidad física: $(2836/49866)^2 = 0.0032345^{11}$.

Una vez establecido dicho factor, tanto para los documentos magnéticos, como para los documentos físicos, aplicó la siguiente fórmula:

Total días extemporáneos X Valor base liquidación¹² X Factor de Gradualidad.

Lo anterior, arrojó los siguientes valores de sanción por extemporaneidad:

Magnética: $373.372 \times \$401.000 \times 0.0278848 = 4.174.977.917$

¹⁰ Visible en el folio 125 del cuaderno principal N°1 - hoja 6 de la Resolución Sanción N° 5813 del 2 de julio de 2008.

¹¹ Visible en el folio 213 del cuaderno principal N° 1 - hoja 94 de la Resolución Sanción N° 5813 del 2 de julio de 2008.

¹² El valor indicado por el artículo 1° del Decreto 4715 de 2005, para el año gravable 2006 fue de \$401.000.

Física: $109.334 \times \$401.000 \times 0.0032345 = \underline{\underline{141.808.740}}$

Total sanción determinada en la resolución sanción **\$4.316.786.657**

Fallo de primera instancia.

Por su parte, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el fallo del 4 de noviembre de 2010, objeto del recurso de apelación que se decide, modificó la liquidación anotada y, en su lugar, determinó la siguiente¹³:

I. “SANCIÓN CORRESPONDIENTE AL ARTÍCULO 676 E.T. EXTEMPORANEIDAD MAGNÉTICA

Dic - 06	DIAS EXTEMP.	No. DOCUMENTOS FÍSICOS	TOTAL DIAS EXT.	FOLIOS
<i>Del 6 al 06</i>	1	6	6	10/88 C. 3
<i>Del 6 al 07</i>	2	2	4	10/88 C.3
<i>Del 6 al 11</i>	6	11	66	10/88 C.3
<i>Del 6 al 12</i>	7	4	28	10/88 C.3
<i>Del 6 al 26</i>	21	2	42	10/88 C.3
<i>Del 6 al 29</i>	25	1	25	10/88 C.6
TOTAL DIAS EXTEMPORÁNEOS			171	

171 X 401.000 X 0,027885 1.912.089

II. SANCIÓN CORRESPONDIENTE AL ARTÍCULO 676 E.T. EXTEMPONAREIDAD FÍSICA”.

¹³ Visible en los folios 1402 y 1403 del cuaderno principal N° 04, folios 19 y 20 de la sentencia del 4 de noviembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Dic - 06	DIAS EXTEMP.	No. DOCUMENTOS FÍSICOS	TOTAL DIAS EXT.	FOLIOS
<i>Del 6 al 06</i>	<i>1</i>	<i>6</i>	<i>6</i>	<i>10/88 C. 3</i>
<i>Del 6 al 07</i>	<i>2</i>	<i>212</i>	<i>424</i>	<i>10/88 C.3</i>
<i>Del 6 al 11</i>	<i>6</i>	<i>252</i>	<i>1.512</i>	<i>10/88 C.3</i>
<i>Del 6 al 12</i>	<i>7</i>	<i>90</i>	<i>630</i>	<i>10/88 C.3</i>
<i>Del 6 al 13</i>	<i>8</i>	<i>670</i>	<i>5.360</i>	<i>10/88 C.3</i>
<i>Del 6 al 14</i>	<i>9</i>	<i>3.495</i>	<i>31.455</i>	<i>10/88 C.6</i>
<i>Del 6 al 15</i>	<i>10</i>	<i>643</i>	<i>6.430</i>	<i>10/88 C.3</i>
<i>Del 6 al 18</i>	<i>13</i>	<i>223</i>	<i>2.899</i>	<i>10/88 C.3</i>
<i>Del 6 al 19</i>	<i>14</i>	<i>22</i>	<i>308</i>	<i>10/88 C.3</i>
<i>Del 6 al 20</i>	<i>15</i>	<i>642</i>	<i>9.630</i>	<i>10/88 C.3</i>
<i>Del 6 al 21</i>	<i>16</i>	<i>101</i>	<i>1616</i>	
<i>Del 6 al 22</i>	<i>17</i>	<i>430</i>	<i>7.310</i>	<i>10/88 C.3</i>
<i>Del 6 al 26</i>	<i>21</i>	<i>168</i>	<i>3.525</i>	<i>10/88 C.4</i>
<i>Del 6 al 27</i>	<i>22</i>	<i>31</i>	<i>682</i>	<i>10/88 C.5</i>
<i>Del 6 al 29</i>	<i>24</i>	<i>27</i>	<i>648</i>	<i>10/88 C.6</i>
TOTAL DIAS EXTEMPORÁNEOS			72.438	

72.438 X 401.000 X 0.003235 93.454.585

TOTAL SANCIÓN 95.866.674

Nota: el factor de gradualidad se toma de acuerdo a los actos y como lo acoge el demandante (folio 6 c.p.)".(Negrilla original).

De lo anterior se evidencia que no obstante que el Tribunal disminuyó el número de documentos, tanto físicos como magnéticos y el número de días que sirvieron de base para imponer la sanción, adoptó el mismo factor de gradualidad determinado en los actos administrativos demandados, esto es, el 0.027885 en el caso de los documentos magnéticos extemporáneos y el

0.003235 para los documentos físicos extemporáneos que, como se vio, fue determinado con fundamento en otras cantidades de documentos y de días.

Así, para el caso de los documentos magnéticos extemporáneos determinó un número de 26 y un total de 171 días de extemporaneidad, mientras que para el caso de documentos físicos, estableció un número de 7.012 documentos y un total de 72.438 días sancionables¹⁴.

También se aprecia que el *a-quo* omitió un factor al aplicar la fórmula establecida en el artículo 43 de la Resolución 478 de 2000, así:

Fórmula determinada en la resolución: $(\text{Total de documentos extemporáneos} / \text{Total de documentos entregados})^2 = \text{factor de gradualidad}$,

Fórmula aplicada por el Tribunal: $(\text{Total de documentos extemporáneos} / \text{Total de documentos entregados}) = \text{factor de gradualidad}$

Determinación del factor de gradualidad de la Sala.

Como antes se advirtió, en la liquidación realizada por el *a-quo*, el factor de gradualidad utilizado fue el mismo de los actos administrativos demandados, lo cual es errado pues, como se mencionó, redujo el número de documentos extemporáneos, tanto físicos como magnéticos; por lo tanto, conforme con lo dispuesto en la Resolución 9483 del 17 de noviembre de 2000, que modificó la Resolución 478 de 2000, el factor de gradualidad se debe calcular tomando como base el número real de documentos extemporáneos.

¹⁴ Visible en los folios 1402 y 1403 del cuaderno principal N° 4 – folios 19 y 20 del fallo del 4 de noviembre de 2010, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la Dian apeló la forma de determinar el factor de gradualidad, mas no los días de extemporaneidad ni los documentos extemporáneos determinados por el Tribunal, la Sala, en aplicación del principio de justicia rogada, procederá a calcular el factor de gradualidad en la forma correcta tomando, como ya se dijo, el número de documentos extemporáneos y de días de extemporaneidad fijados por el *a quo*.

En consecuencia, la determinación de dicho factor y la liquidación de la sanción a que se refiere el artículo 676 del Estatuto Tributario, quedará así:

Extemporaneidad magnética

$$FG^{15} = (26/49.866)^2 = 0.0000002718$$

Total de días extemporáneos		Sanción según artículo 676 del E.T:		Factor de Gradualidad		Valor sanción artículo 676 del Estatuto Tributario
171	X	\$401.000	X	0.0000002718	=	\$18,63

Extemporaneidad física:

$$FG = (7.012 / 49.866)^2 = 0,0197730993$$

Total de días extemporáneos	Valor de liquidación artículo 676 del E.T.	Factor de Gradualidad	Valor sanción artículo 676 del
-----------------------------	--	-----------------------	--------------------------------

¹⁵ Factor de Gradualidad.

						Estatuto Tributario
72.438	X	\$401.000	X	0,0197730993	=	\$574.361.830

Entonces, la sanción prevista por el artículo 676 del Estatuto Tributario quedará así:

Sanción según artículo 676 del E.T. información magnética = \$18

Sanción artículo 676 del E.T: información física = \$574.361.830

Total sanción **\$574.361.848**

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

FALLA

PRIMERO.- REVÓCASE la sentencia del 4 de noviembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar,

ANÚLANSE parcialmente las Resoluciones 05813 del 2 de julio de 2008 y 04960 del 13 de mayo de 2009, por medio de las cuales se sancionó al BANCO COMERCIAL AV VILLAS S.A. por la extemporaneidad en la entrega de información en el periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2006.

SEGUNDO.- FÍJASE en la suma de QUINIENTOS SETENTA Y CUATRO MILLONES TRESCIENTOS SESENTA Y UN MIL OCHOCIENTOS

CUARENTA Y OCHO PESOS (\$574.361.848) la sanción impuesta a BANCO COMERCIAL AV VILLAS S.A., por la extemporaneidad en la información remitida a la Dian por los conceptos arriba anotados.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

REF:	EXP 25000 23 27 000 2009 0020701
NÚMERO INTERNO:	18650
DEMANDANTE:	BANCO COMERCIAL AV VILLAS S.A.
DEMANDADO:	U.A.E. DIAN
SENTENCIA:	24 de octubre de 2013
CONSEJERO PONENTE:	Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez

Con el acostumbrado respeto, disiento de la decisión que tomó la Sala en la sentencia del 24 de octubre de 2013. Esa sentencia revocó la del 4 de

noviembre de 2010, que dictó el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que anuló parcialmente las Resoluciones 5813 del 2 de julio de 2008 y 4960 del 13 de mayo de 2009.

Mediante esas resoluciones, la DIAN sancionó al Banco Comercial AV Villas por haber entregado extemporáneamente las declaraciones tributarias y los recibos de pago de los impuestos nacionales que recaudó en el período comprendido desde el 4 de septiembre hasta el 31 de diciembre de 2006. La DIAN tasó la multa en \$4.316. 786.657.

En virtud de la nulidad parcial que declaró el Tribunal, a título de restablecimiento del derecho, reliquidó la sanción, que la tasó en \$95.866.674. El Tribunal consideró que la multa debió liquidarse por el número de paquetes y cintas magnéticas entregadas por el Banco, y no por el número de documentos individualmente considerados, como se hizo en los actos administrativos demandados.

La Sala, en la sentencia del 24 de octubre de 2013 mantuvo la decisión de anular parcialmente los actos administrativos demandados, pero decidió reliquidar la sanción y tasarla en \$574.361.848.

La Sala analizó los fundamentos normativos de la sanción que impuso la DIAN, y concluyó que las entidades financieras autorizadas a recaudar impuestos están obligadas a entregar declaraciones tributarias y recibos de

pago individualmente considerados, independientemente de que se tengan que entregar por paquetes.

También precisó que el contenido de esos documentos debe coincidir con la información reportada en medios magnéticos, so pena de ser rechazada por la DIAN.

Por las anteriores razones, la Sala reiteró lo dicho en la sentencia del 2 de febrero del año 2012¹⁶ en la que se precisó que *“los incumplimientos se calculan por documento, y por tal debe entenderse las declaraciones tributarias y los recibos oficiales de pago, independientemente de la forma técnica en que el Gobierno exija su presentación, esto es, independientemente de que se exija la entrega por paquetes, tratándose de los documentos físicos, o de medios magnéticos u otro medio, tratándose de la información transcrita.”*

No obstante lo anterior, la Sala dijo que en el recurso de apelación contra la sentencia del a quo, *“la DIAN apeló la forma de determinar el factor de gradualidad, más no los días de extemporaneidad ni los documentos extemporáneos determinados por el Tribunal”*. Por eso, consideró que *“en aplicación del principio de justicia rogada”* el análisis debía limitarse a revisar el cálculo del factor de gradualidad que hizo el Tribunal. Y, por eso, calculó la sanción teniendo en cuenta el número de paquetes y de cintas magnéticas

¹⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 2 de febrero de 2012. Expediente 17490. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

que fueron entregados extemporáneamente por el Banco, así como el número de días de extemporaneidad calculado por el número de paquetes y de cintas.

Mi discrepancia radica, entonces, en que la Sala confirmó el cálculo de la sanción que hizo el Tribunal, esto es, teniendo en cuenta el número de *paquetes* de documentos que entregó el Banco extemporáneamente, cuando debió calcularse por el número de *documentos* entregados extemporáneamente, tal como se argumentó en la misma sentencia de la que me aparto.

Considero que el recurso de apelación que interpuso la DIAN debió entenderse interpuesto en lo desfavorable, y que debió partirse del hecho de que los actos administrativos demandados liquidaron la sanción por documento individualmente considerado, tal como debía hacerse.

En el recurso de apelación, la DIAN alegó que tuvo en cuenta los “*documentos*” extemporáneos que presentó el Banco; que aplicó los criterios de proporcionalidad y de razonabilidad; y que graduó la sanción conforme con el artículo 43 de la Resolución 478 de 2000. Estos argumentos eran suficientes para entender que estaba defendiendo en su integridad los actos administrativos demandados. Por tanto, no era pertinente mantener el cálculo de la sanción que hizo el Tribunal con fundamento en el número de paquetes de documentos entregados extemporáneamente.

Considero, además, que el recurso de apelación que interpuso la DIAN no se refirió exclusivamente al factor de gradualidad que aplicó el Tribunal para tasar la sanción objeto de la discusión.

En efecto, en el recurso, luego de hacer referencia a la fórmula establecida en la Resolución 478 del 2000 para calcular los días de extemporaneidad, la DIAN argumentó lo siguiente:

*(...) “solicito respetuosamente a la alta Corporación **confirmar la sanción impuesta** por la DIAN, en vista del principio de necesidad de la prueba y los criterios de libre apreciación, según sea su conducencia y pertinencia, regulados en el derecho probatorio, administrativo y probatorio.”¹⁷*

Más adelante, después de hacer referencia al factor de gradualidad, la DIAN alegó:

“Por lo anterior, se establece que los actos administrativos fueron expedidos con base en las normas tributarias sin que se incurriera en la violación invocada por el memorialista, por lo que solicito al Honorable Magistrado, revocar la sentencia apelada y mantener sin modificación de los actos demandados”¹⁸

Y concluyó:

*“Atendiendo a lo dicho en las resoluciones demandadas, **a las pruebas que obran en el expediente**, a lo dicho en la contestación de la demanda y en*

¹⁷ Página 5 del escrito de apelación.

¹⁸ Página 9 del escrito de apelación.

*las anteriores argumentaciones respetuosamente pido a esta corporación:
(...) **Confirmar en su totalidad los actos demandados.***”

Nótese que la Administración insiste en la legalidad de los actos administrativos demandados y, por ello, solicita que sea “*confirmados*”.

Considero, además, que no era necesario que la DIAN *desvirtuar[a] el cálculo de días y documentos contabilizados por el Tribunal*, porque ese cálculo está hecho en los mismos actos administrativos demandados, que se fundamentaron en las pruebas aportadas.

En virtud del principio de justicia rogada y de la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados, le correspondía al demandante desvirtuar que entregó extemporáneamente el número de documentos que tuvo en cuenta la DIAN para calcular la sanción en los actos administrativos demandados. De la simple verificación lo dicho en los actos demandados se puede advertir que la sanción se tasó por los documentos individualmente considerados, como es lo correcto. Luego, no era pertinente confirmar la declaratoria de nulidad parcial. Lo pertinente era negar las pretensiones de la demanda, y confirmar la multa impuesta.

Si en la sentencia de la que me aparto se reiteró la sentencia del 2 de febrero de 2012, exp. 17490, que dice *que los incumplimientos se calculan por documento (...) independientemente de que se exija la entrega por paquetes, tratándose de los documentos físicos, o de medios magnéticos u otro medio, tratándose de la información transcrita*, para que(...), *el número de días que resulte del parámetro de fechas precisado [se] multipli[que] por cada documento físico o el documento transcrito en el medio magnético*

entregado extemporáneamente”, no es congruente que se termine avalando la liquidación del Tribunal que tuvo en cuenta, para calcular el incumplimiento, el número de paquetes entregados, siendo que debió tener en cuenta cada documento físico o el documento transcrito en el medio magnético entregado extemporáneamente.

En los anteriores términos salvo el voto.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra