



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., ocho (8) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-31-000-2012-00516-01 (**22060**)
Demandante: JOSÉ FERNANDO LONDOÑO MARTÍNEZ
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN

Temas: Sanción por no enviar información – año gravable
2007

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 21 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Subsección de Descongestión, que en la parte resolutive dispuso:

<<PRIMERO- DECLÁRASE la inepta demanda parcial respecto del pliego de cargos demandado No. 022382010000946 de fecha 14 de octubre de dos mil diez (2010) de conformidad a lo expuesto en la cuestión previa de la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO. DECLÁRASE Probadamente la excepción de Falta de Agotamiento de la Vía Gubernativa de acuerdo a lo expuesto en las consideraciones de este proveído.

TERCERO. NIÉGANSE las pretensiones de la demanda de conformidad con lo explicado en las motivaciones de esta sentencia.

CUARTO. Ejecutoriada esta providencia archívese el expediente.

QUINTO. SIN COSTAS en esta instancia (Art. 171 C.C:A., modificado por el Art. 55 de la Ley 446 de 1998)>>.

ANTECEDENTES

El 28 de agosto de 2007, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2006, en la que registró un total de ingresos brutos de \$1.936.808.000¹.

El 10 de agosto de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla expidió el Auto de Apertura 022382010002214², mediante el cual inició investigación al contribuyente dentro del programa <<INCUMPLIMIENTO OBLIGACIÓN DE INFORMAR>>.

¹ Fl. 21 del c.p., información tomada de la resolución sanción.

² Fl. 20 del c.p.

El 14 de octubre de 2010, el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla formuló el Pliego de Cargos 022382010000946³, en el que propuso imponer la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, por la suma de \$211.978.000, acto que fue respondido en términos por el contribuyente⁴.

El 22 de febrero de 2011, el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla profirió la Resolución Sanción 022412011000133⁵, en la que impuso la sanción por no enviar información en medios magnéticos, en la cuantía propuesta de \$211.978.000, correspondiente al 5% de la información no suministrada.

Contra ese acto el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración⁶, el cual fue decidido en la Resolución 900.040 del 2 de marzo de 2012⁷ proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que confirmó la sanción impuesta.

DEMANDA

³ Fls. 12 a 18 del c.p. – Notificado el 21 de octubre de 2010 (fl. 31 c.p.)

⁴ Fls. 31 y 32 del c.p.

⁵ Fls. 19 a 25 del c.p.

⁶ Fls. 33 a 36 del c.p.

⁷ Fls. 26 a 30 del c.p.

El demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó lo siguiente:

<<PRIMERO: Declarar la nulidad del pliego de cargos No. 022382010000946 de fecha 14/10/2010, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la cual se impone sanción al señor JOSE FERNANDO LONDOÑO.

SEGUNDO: Declarar la nulidad de la resolución sanción No. 022412011000133 de fecha 22-02-2011, expedida por la dependencia de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Barranquilla, por la cual se impone sanción al señor JOSE FERNANDO LONDOÑO.

TERCERO: Declarar la nulidad de la resolución No. 900.0040 de fecha 2 DE MARZO DE 2012, expedida por Subdirectora de Gestión de recursos jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Barranquilla, donde se resuelve recurso de reconsideración, donde se impone sanción al señor JOSÉ FERNANDO LONDOÑO.

CUARTO: A título de restablecimiento del derecho, declárase que el señor JOSÉ FERNANDO LONDOÑO, no se encuentra obligado a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos anulados.

QUINTO: Condenar a la NACIÓN – MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, a título de restablecimiento del derecho y por concepto de daño emergente al valor correspondiente a la pérdida del poder adquisitivo del peso colombiano entre la fecha en que se hizo o se hubiere realizado el pago por concepto de sanciones contenidas en las resoluciones demandadas, y la

fecha en que se realice la devolución de los dineros pagados.

SEXO: Condenar a la NACIÓN - MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO - DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, a título de restablecimiento del derecho, a pagar a favor del contribuyente JOSE FERNANDO LONDOÑO, la cantidad que corresponda por concepto de intereses comerciales a la tasa más alta vigente de la suma que hubiere pagado en virtud de la sanción impuesta mediante la resolución No. 900.040 de fecha 2 de Marzo de 2012, expedida por la DIAN, desde la fecha de pago hasta su efectiva devolución.

SÉPTIMO: conforme a las declaraciones de los numerales uno, dos y tres, ordénese el archivo del expediente.

OCTAVO: Ordenar la aplicación de los art. 176 y 177 del código contencioso administrativo.

NOVENO: CONDENAR EN COSTAS a la demandada conforme al artículo 171 del C.C.A. >>.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 53, 83, y 228 de la Constitución Política
- Artículos 3, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 631, 638, 651, 680, 683, 746 y 777 del Estatuto Tributario
- Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007.

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

Dijo que el pliego de cargos del 14 de octubre de 2010, notificado el 21 de octubre del mismo año, es extemporáneo, porque fue expedido fuera del término establecido por el artículo 638 del Estatuto Tributario, esto es, después de los dos años posteriores a la fecha en que presentó la declaración de renta del año 2007, periodo sobre el cual se debía presentar la información en medios magnéticos. Citó diferentes pronunciamientos del Consejo de Estado⁸.

Argumentó que el pliego de cargos es nulo, porque no fue expedido por el <<*Jefe de la Unidad de Gestión de Liquidación*>> de la Administración, por lo que es violatorio de los artículos 560 y 688-2 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que en la resolución sanción no se demostró <<*que el contribuyente con su omisión*>> haya generado algún daño a la entidad demandada, quien pudo ejercer las facultades de fiscalización, y agregó que las sanciones se deben enmarcar en criterios de proporcionalidad y razonabilidad.

OPOSICIÓN

⁸ Sentencias del 17 de julio de 2008, Exp. 16030, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, del 11 de agosto de 2000, Exp. 10156, C.P. Daniel Manrique Guzmán y, del 29 de mayo de 1998, Exp. 0050 C.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

La DIAN formuló las excepciones de ineptitud sustantiva de la demanda y falta de agotamiento de la vía gubernativa y, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

En cuanto a la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda, expresó que el actor no explicó el concepto de la violación, lo cual le impide al fallador conocer los motivos de inconformidad contra la decisión demandada.

Con respecto a la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, indicó que el demandante no presentó ante la Administración los argumentos que ahora expone en la demanda (falta de competencia del funcionario que expidió el pliego de cargos y falta de demostración del daño causado con la omisión del contribuyente), lo cual le impidió a la Administración ejercer los derechos de defensa y de contradicción.

Argumentó que la Administración aplicó en debida forma el artículo 638 del Estatuto Tributario, pues el contribuyente, al registrar en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006 unos ingresos que sobrepasan el tope establecido por la Resolución 12690 de 2007, debió presentar la información⁹ en medios magnéticos el 17 de abril de 2008 y no lo hizo, siendo ese el año en que se configuró la irregularidad.

⁹ Del año gravable 2007

Que por lo tanto, el término de dos años para expedir el pliego de cargos se cuenta desde el momento en que debió presentar la declaración de renta del año 2008, esto es, desde el 5 de agosto de 2009, lo que hace oportuno el citado pliego expedido el 14 de octubre de 2010 y notificado el 21 de octubre del mismo año.

Precisó que el contribuyente, al no presentar la información a que estaba obligado, es acreedor de la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, y que no hay lugar a la graduación de la sanción porque el daño ocasionado a la Administración por la omisión del demandante no cesó, lo cual le impidió realizar los cruces de información correspondientes.

Destacó que las actuaciones de la Administración se ciñeron al debido proceso y que las argumentaciones del actor no son ciertas, teniendo en cuenta que los contribuyentes de los impuestos administrados por la DIAN deben suministrar la información requerida en los plazos y en la forma establecida.

Se refirió a las facultades legales del Jefe de la División de Gestión de Fiscalización¹⁰, y dijo que el artículo 688 del Estatuto Tributario prevé que es competente para expedir el pliego de cargos. Que en esta ocasión, como el funcionario mencionado, en virtud de las facultades de fiscalización e investigación que le corresponden,

¹⁰ Artículos 560, 684 y 688 del Estatuto Tributario, 3, 30, 31, 39, 46 y 48 del Decreto 4048 de 2008, 4 de la Resolución 009 de 2008, y las Resoluciones 0011 de 2007 y 007 de 2008.

suscribió dicho acto, no existe la falta de competencia invocada en la demanda.

Aclaró que si bien la competencia para imponer sanciones está radicada en el Jefe de la División de Gestión de Liquidación¹¹, el funcionario facultado para expedir el pliego de cargos es el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización.

Reiteró que la falta de demostración del daño causado con la omisión del contribuyente constituye un hecho nuevo que no fue alegado en la vía gubernativa; no obstante, afirmó que el perjuicio causado se concreta en el desgaste administrativo generado que transgrede el principio de economía procesal, y en la obstaculización de las funciones fiscalización de la Administración al impedirle realizar los cruces de información.

Con base en lo anterior, concluyó que la sanción se ajustó a los criterios de proporcionalidad y razonabilidad, en el marco de los principios de justicia y equidad.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico declaró la inepta demanda parcial respecto del pliego de cargos del 14 de octubre de 2010, declaró no probada la excepción de inepta demanda por falta de

¹¹Artículo 691 del Estatuto Tributario y Decreto 4048 de 2008.

explicación del concepto de la violación, declaró probada parcialmente la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, y negó las pretensiones de la demanda, por los motivos que se exponen a continuación:

Manifestó que el pliego de cargos es un acto previo que no se puede controvertir en sede judicial, motivo por el cual, declaró la inepta demanda parcial en relación con dicho acto.

Declaró no probada la excepción de inepta demanda por falta de explicación del concepto de la violación, porque que el demandante indicó las normas que consideró violadas y expuso sus inconformidades en tres cargos, algunos de los cuales estaban sustentados en la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado, advirtió que los cargos relacionados con la competencia para expedir los actos administrativos demandados y la falta de demostración del daño causado, no fueron propuestos en la vía gubernativa, circunstancia que le impidió a la Administración controvertirlos y, por ello, declaró probada parcialmente la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.

Expuso que el demandante debió presentar la información en medios magnéticos del año gravable 2007, y no lo hizo, lo cual condujo a la imposición de la sanción por no informar, que fue

confirmada en la resolución que decidió el recurso de reconsideración.

Acogió la tesis expuesta por el Consejo de Estado en la sentencia del 26 de noviembre de 2009¹², según la cual, cuando la sanción se impone en resolución independiente, el término para formular el pliego de cargos se cuenta a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del año en que ocurrió el hecho sancionable.

En este caso, como la información del año 2007 se debió presentar en el año 2008, el término de prescripción de dos años para proferir el pliego de cargos se cuenta desde el término final para declarar renta del año 2008 (mes de <<septiembre>> de 2009), por lo cual es oportuno el pliego de cargos expedido en octubre de 2010.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, con fundamento en lo siguiente:

Adujo que la interpretación del *a-quo* del artículo 638 del Estatuto Tributario favorece el accionar tardío de la Administración, lo que genera inseguridad jurídica y transgrede los principios de la función administrativa, porque no se puede confundir <<el periodo al que

¹² Exp. 17435, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

corresponde el incumplimiento del año a reportar (2007), con el año donde se debe presentar la información en medios magnéticos (2008)>>.

Explicó que la sanción impuesta viola el debido proceso, pues está vinculada al año gravable 2007 y el plazo para ejercer la facultad sancionatoria inicia desde la fecha de presentación de la declaración de renta de ese año, la cual, al haber sido presentada el 4 de junio de 2008, implica que el pliego de cargos del 14 de octubre de 2010 se expidió cuando dicha facultad estaba prescrita, a cuyo efecto citó la sentencia del Consejo de Estado del 17 de julio de 2008¹³.

Indicó que el Tribunal, al señalar que por la omisión en el envío de la información se debe aplicar el artículo 651 del Estatuto Tributario, violó el debido proceso y el derecho de defensa, y desconoció la sentencia C-160 de 1998, porque la Administración no aportó la prueba del daño o perjuicio causado por el contribuyente.

Afirmó que presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007 y que la información en allí contenida está en firme y no puede ser modificada por la DIAN, lo cual indica que el daño imputado no existió y que los actos censurados están viciados de falsa motivación.

¹³ Exp. 16030, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

Agregó que la Administración desconoció la obligatoriedad de los conceptos jurídicos (44925 de 2004) que exigen que la sanción se funde en criterios de equidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Señaló que el pliego de cargos es nulo, porque *<<NO aparece que el funcionario que lo suscribió sea el jefe de la unidad de Gestión de liquidación>>*, y que la resolución sanción es nula porque no fue proferida por el jefe de la unidad de Gestión de Liquidación.

Sostuvo que no se puede alegar el no agotamiento de la vía gubernativa porque existe jurisprudencia que expresa *<<que cuando UN DERECHO FUNDAMENTAL es de ORDEN CONSTITUCIONAL debe conocer y proceder al asunto aunque no se hubiera agotado o mencionado anteriormente debido a que es de rango constitucional como el derecho al debido proceso el cual es violado por ser nulas las resoluciones por no ser suscritas por el funcionario competente ni demostrar los perjuicios causados por mi demandante por no presentar información de medios magnéticos>>*.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público no intervino en esa etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, que le impusieron al demandante sanción por no enviar la información en medio magnético correspondiente al año gravable 2007.

La Sala observa que el apelante concretó sus inconformidades en: i) la falta de competencia del funcionario que suscribió el pliego de cargos y la resolución sanción; ii) la prescripción de la facultad sancionatoria de la Administración y, iii) la falta de demostración del daño causado con la omisión en el envío de la información.

Asunto previo – Agotamiento de la vía gubernativa

El actor argumentó que el *a-quo* no se podía declarar inhibido para conocer los cargos de falta de competencia del funcionario que suscribió los actos administrativos demandados y falta de demostración del daño causado por la omisión del contribuyente, porque tales argumentos se relacionan con la transgresión de derechos fundamentales, que son de orden constitucional.

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo¹⁴ establecía que, para que se declare la nulidad de un acto particular que ponga fin a un proceso administrativo, se debe agotar previamente la vía gubernativa, lo cual constituye un requisito previo para acudir ante la jurisdicción.

La Sección¹⁵ en forma reiterada ha expresado que *<<al contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la 'nulidad' de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, que a su vez deben concretarse a las causales de nulidad previstas en el Estatuto Tributario y las generales a que se refiere el inciso 2º del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo¹⁶>>.*

Y ha precisado que ante la Jurisdicción no pueden plantearse hechos nuevos -diferentes a los invocados en sede administrativa-, aunque sí mejores o nuevos argumentos y fundamentos de derecho respecto de los planteados en los recursos interpuestos en la vía

¹⁴ Norma vigente al interponerse la demanda (28/06/2012). Hoy artículo 161 del CPACA.

¹⁵ Entre otras, se pueden consultar las sentencias: del 19 de octubre de 2006, exp. 15147, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 3 de diciembre de 2009, exp. 16183, C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 16 de septiembre de 2010, exp. 16691, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 3 de marzo de 2011, exp. 16184, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 12 de agosto de 2014, exp. 19036, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁶ Cfr. la sentencia del 23 de noviembre de 2005, exp. 14891, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, que reiteró lo expuesto en la sentencia del 23 de marzo de 2001, exp. 11686, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

gubernativa¹⁷. Lo anterior, porque ello implica la violación del debido proceso de la Administración.

En este orden de ideas, el administrado debe aducir en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que en oportunidad posterior, en sede judicial, pueda exponer nuevos o mejores argumentos, a fin de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada ante la Administración¹⁸.

En consecuencia, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, como ocurre en el caso, en la medida en que en sede administrativa y jurisdiccional se invocó la ilegalidad de los actos por los cuales se le impuso sanción por no enviar información, el Juez debe analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración.

En el caso concreto, el actor argumentó la falta de competencia del funcionario que expidió el pliego de cargos y la resolución sanción, y la falta de demostración del daño infligido al Estado con la omisión en la entrega de la información. Los mismos no fueron propuestos en la vía gubernativa, constituyen nuevos argumentos encaminados a reforzar la pretensión de nulidad de los actos

¹⁷ Entre otras, las sentencias del 3 de marzo de 2011, exp. 16184, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 31 de enero de 2013, exp. 18878, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 6 de noviembre de 2014, exp. 20356, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 30 de agosto de 2016, exp. 20281, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁸ En este sentido se pronunció la Sala en la providencia del 14 de mayo de 2014, exp. 19988, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citado en la sentencia del 23 de julio de 2015, exp. 20280, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

administrativos demandados, y se refieren a las causales de nulidad previstas en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, motivo por el cual, no se están modificando los hechos sometidos a discusión en la vía gubernativa.

En esas condiciones, la Sala revocará el numeral segundo de la sentencia apelada, y procede al estudio de los cargos señalados.

Competencia para proferir pliego de cargos y resolución sanción

El demandante argumentó que el pliego de cargos es nulo, porque no fue expedido por el Jefe de la Unidad de Gestión de Liquidación de la DIAN.

El artículo 688 del Estatuto Tributario, en cuanto a la competencia para la actuación fiscalizadora, prevé lo siguiente:

<<Art. 688. Competencia para la actuación fiscalizadora. Corresponde al Jefe de la unidad de fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.

Corresponde a los funcionarios de esta Unidad, previa autorización o comisión del jefe de Fiscalización, adelantar

las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad>>. (Se subraya).

En el mismo sentido, el artículo 74 del Decreto 4048 de 2008, «*Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*», señaló que, «*Sin perjuicio de las competencias, establecidas en normas especiales, son competentes para proferir las actuaciones de la Administración tributaria y aduanera los empleados públicos de la DIAN nombrados o designados como jefes de las diferentes dependencias de la Entidad*¹⁹». (Se subraya).

De acuerdo con las normas transcritas, el Jefe de la Unidad de Fiscalización de la Administración es competente para proferir, entre otros actos, los pliegos de cargos que, por tratarse de actos de trámite que no tienen carácter definitivo, no son pasibles de ser demandados ante la jurisdicción.

En el caso que se decide, la Sala observa que el pliego de cargos fue suscrito por el funcionario Julio César Rodríguez Bovea, quien funge como <<*JEFE DIVISIÓN DE GESTIÓN DE FISCALIZACIÓN*²⁰>>, lo cual está acorde con las competencias establecidas en el artículo 688 del Estatuto Tributario.

¹⁹ En concordancia con los artículos 30, 30, 31, 39, 46, 47 y 48 del Decreto 4048 de 2008.

²⁰ Fl. 54 del c.p.

En lo que respecta a la resolución sanción, la Sala advierte que el artículo 691 *ibídem* estableció que corresponde al jefe de la unidad de liquidación la aplicación y reliquidación de la sanción por no informar y, en este caso, el acto sancionatorio fue suscrito el funcionario Ramiro José Bermúdez Oliveros, en calidad de Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, esto es, por el funcionario competente para ello. En consecuencia, no prospera el cargo de falta competencia formulado por el actor.

Caducidad de la facultad sancionatoria

El actor argumentó que la oportunidad para imponer la sanción precluyó, porque el pliego de cargos no fue expedido dentro del término de dos años a que se refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Sobre la "*prescripción de la facultad sancionatoria*", el artículo 638 del Estatuto Tributario, dispone lo siguiente:

<<Art. 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las

infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar>>. (Se subraya).

En primer lugar, la Sala precisa que si bien la norma del Estatuto Tributario se refiere a la "prescripción" de la facultad para imponer sanciones, técnicamente debe aludirse a la "**caducidad**", en tanto se refiere a un término preclusivo de carácter sustancial que tiene la administración tributaria para ejercer la potestad sancionatoria, so pena de que ésta se extinga²¹. Lo anterior, en armonía, entre otros, con el artículo 52 del CPACA, que regula, en general, la caducidad de la facultad sancionatoria en sede administrativa.

En consecuencia, en adelante se aludirá a la caducidad de la facultad sancionatoria.

Así, de acuerdo con la norma citada, cuando las sanciones son impuestas mediante resolución independiente, *como en el presente caso*, la DIAN previamente debe formular pliego de cargos, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó o debió

²¹ Sobre el tema, la doctrina ha expresado que "No pueden confundirse los dos fenómenos (caducidad y prescripción), aunque en la práctica la misma Ley y los doctrinantes los utilizan indistintamente. Aquél (caducidad), es un término preclusivo de carácter sustancial (extintivo del derecho de acción) pues no ha sido establecido para consolidar la adquisición o extinción de un derecho por el transcurso del tiempo, como ocurre con la prescripción, sino para dar, como se dijo, estabilidad y firmeza a una situación jurídica que la necesita" (cfr. Carlos Betancur Jaramillo, Derecho Procesal Administrativo, Octava Edición 2013, pág. 222).

presentarse la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas.

En torno a la materia, la Sala²² ha reiterado el criterio jurisprudencial fijado de tiempo atrás sobre la forma en que se contabiliza el término de caducidad de la facultad sancionatoria, teniendo en cuenta que, como ocurre en el caso, «el término comienza a correr desde la presentación de la declaración del **año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable**, como sucede, por ejemplo, con la omisión de suministrar información exógena en el plazo establecido».

Como en este caso la irregularidad sancionable se concretó el 17 de abril de 2008, fecha en la cual el contribuyente debió entregar la información, los dos años que tenía la Administración para formular el pliego de cargos se cuentan desde la presentación de la declaración de renta del año gravable 2008, plazo que de conformidad con el artículo 15 del Decreto 4680 de 2008, venció el 5 de agosto de 2009.

En consecuencia, la Administración podía expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 5 de agosto de 2011, por lo cual, el pliego

²² Entre otras, las sentencias del 17 de agosto de 2017, Exp. 21879, del 10 de agosto de 2017, Exp. 21886, del 2 de diciembre de 2015 Exp. 20215, del 21 de agosto de 2014 Exp. 20110, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 17 de agosto de 2017, Exp. 21190, C.P. Dr. Milton Chaves García.

de cargos expedido el 14 de octubre de 2010, y notificado el 21 de octubre del mismo año, es oportuno.

Obligación de suministrar información

La Sala observa que el demandante, en la declaración de renta del año gravable 2006, registró un total de ingresos brutos de \$1.936.808.000, monto que al superar el tope fijado en la Resolución 12690 de 2007, lo obligaba a suministrar la información correspondiente al año gravable 2007, a que se refieren los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario.

Para ello, el artículo 18 de la mencionada resolución dispuso como plazo para la entrega de la información el 17 de abril de 2008, teniendo en cuenta que el NIT del demandante termina en 89; no obstante, no cumplió el deber legal referido, como él mismo lo acepta, al manifestar que incurrió en dicha omisión.

En consecuencia, el actor incurrió en uno de los supuestos sancionatorios establecidos por el artículo 651 del Estatuto Tributario, cual es no suministrar información dentro del plazo establecido. Además, se advierte que no existió actitud de colaboración en la entrega de la misma.

Daño causado. Principio de Gradualidad

La Sala ha reiterado²³ que la sanción por no enviar información debe graduarse en cada caso particular, atendiendo no solo a criterios de justicia y equidad, sino también de razonabilidad y proporcionalidad, como se señaló en la sentencia C-160 de 1998.

En efecto, los principios de razonabilidad y proporcionalidad rigen el derecho al debido proceso sancionatorio²⁴ y la proporcionalidad tiene especial relevancia en lo relativo a la imposición de sanciones, pues como manifestación del poder punitivo del Estado, es imprescindible que se respeten las garantías constitucionales, de manera que la sanción no sea arbitraria ni excesiva.

También ha precisado que aunque la falta de entrega de información y la entrega tardía de esta inciden en las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido²⁵.

Lo aducido, por cuanto mientras la falta de entrega afecta considerablemente la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de estas, la

²³ Entre otras, las sentencias del 26 de mayo de 2016, exp. 20925, del 10 de agosto de 2017, Exp. 21886, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 17 de agosto de 2017, Exp. 21190, M.P. Dr. Milton Chaves García.

²⁴ Sentencia C-564/00.

²⁵ Ib.

entrega tardía impacta la oportunidad en su ejercicio, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo, no alcanza a obstruir con carácter definitivo el ejercicio de la fiscalización pero si, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega. Además, el criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente la actitud colaboradora del contribuyente.

En el caso, se observa que el contribuyente, como él mismo lo acepta, no allegó la información requerida en el artículo 631 del Estatuto Tributario, lo que impidió a la Administración practicar los estudios y cruces de información necesarios para ejercer la labor de fiscalización y control de los tributos a su cargo, sin que el demandante adelantara actividad alguna para subsanar su incumplimiento.

Además, no le asiste razón al apelante al afirmar que en su entender no hubo daño porque como presentó la declaración de renta del año 2007, la información allí contenida está en firme, toda vez que, a diferencia de los datos generales registrados en las declaraciones tributarias, la información en medio magnético a que se refiere el artículo 631 del Estatuto Tributario y la Resolución 12690 de 2007, es de carácter específico, pues recae sobre las personas y entidades con las cuales el contribuyente realizó operaciones o transacciones durante el periodo gravable respectivo, y que por su naturaleza, es de su conocimiento, y no de la

Administración²⁶. Lo anterior, aunado a que los valores declarados en las declaraciones tributarias gozan de presunción de veracidad, en los términos del artículo 746 del E.T., lo cuales no fueron desvirtuados por el contribuyente y corresponden con la información exigida por el citado artículo 631 del E.T. y la Resolución 12690 de 2007.

Por lo aducido, la Sala confirmará la decisión recurrida, en cuanto negó las pretensiones de la demanda.

De otro lado, teniendo en cuenta que el demandante pidió la nulidad del pliego de cargos, acto administrativo de trámite que no es objeto de control judicial, la Sala confirmará el numeral primero del fallo apelado, que declaró la inepta demanda parcial en relación con dicho acto de trámite.

Por las razones expuestas, la Sala revocará el numeral segundo de la sentencia apelada y, en lo demás, la confirmará.

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

²⁶ Cfr. Sentencia del 20 de septiembre de 2017, Exp. 22434, M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

REVÓCASE el numeral segundo de la sentencia del 21 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, por las razones expuestas en esta providencia.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería para actuar a la abogada Clara Patricia Quintero Garay, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder visible en el folio 290 del c.p.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

