



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., quince (15) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 19001-23-31-000-2011-00516-01 (**22978**)
Demandante: MANUEL ALFONSO REVELO MORENO
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN

Temas: Sanción por no enviar información – año gravable
2006

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 10 de noviembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que en la parte resolutive dispuso:

<<PRIMERO.- DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 172412010000041 del 15 de abril

de 2010, por la cual la DIAN impuso al actor una sanción en el monto de \$356.445.000, por no enviar información o por hacerlo de manera extemporánea, y de la Resolución No. 900066 de 11 de mayo de 2011, que modificó la sanción impuesta en el sentido de tasarla en el monto de \$296.640.000.

SEGUNDO.- DECLARAR, a título de restablecimiento del derecho, que la sanción por no enviar información o por hacerlo de manera extemporánea de la que fue objeto el señor MANUEL ALFONSO REVELO MORENO mediante las Resoluciones No. 72412010000041 del 15 de abril de 2010 y 900066 de 11 de mayo de 2011, corresponde a la suma de TREINTA MILLONES CIENTO SETENTA Y OCHO MIL TRESCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE PESOS MCTE (\$30.178.359), de conformidad con las consideraciones expuestas en la parte motiva,

TERCERO.- NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO.- Sin costas por no haberse acreditado su causación>>.

ANTECEDENTES

El 4 de mayo de 2006, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2005, en la que registró un total de ingresos brutos de \$2.154.554.000¹.

El 6 de agosto de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán expidió el

¹ Fl. 33 del c.a.

Auto de Apertura 172382009000674², mediante el cual inició investigación al contribuyente dentro del programa <<INCUMPLIMIENTO OBLIGACIÓN DE INFORMAR>>.

El 15 de septiembre de 2009, el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán formuló el Pliego de Cargos 172382009000090³, en el que propuso imponer la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, por la suma de \$356.445.000. Con la respuesta a dicho acto⁴, el actor allegó copia de la información presentada⁵ y expresamente señaló haber subsanado la omisión <<*antes de que se haya notificado la resolución por la cual se impone la sanción propuesta*>>.

El 15 de marzo de 2010, el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán profirió la Resolución Sanción 172412010000041⁶, en la que impuso sanción por no enviar información en medios magnéticos en la cuantía propuesta de \$356.445.000, que corresponde al 5% de la información no suministrada.

Contra el acto administrativo señalado el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración⁷, el cual fue decidido en la Resolución 900066 del 11 de mayo de 2011, proferida por la Subdirectora de

² Fl. 26 del c.a.

³ Fls. 48 a 51 del c.a.

⁴ Fls. 53 y 54 del c.a.

⁵ Fls. 56 a 64 del c.a.

⁶ Fls. 68 a 82 del c.a.

⁷ Fls. 83 a 95 del c.a.

Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de modificar el monto de la sanción a la suma de 296.640.000⁸, que corresponde al tope máximo previsto en el Decreto 4715 de 2005.

DEMANDA

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

<<... se solicita dejar sin efecto los siguientes Actos Administrativos: A).- Resolución Sanción No. 172412010000041 de 15 de abril de 2010, donde la Administración de Impuestos Nacionales de Popayán (impone) una Sanción por no Suministrar Información o Pruebas por valor de TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL PESOS M/L (\$356.445.000,00) en materia de Renta y por el año gravable de 2006; B).- Resolución No. 900066 de 11 de mayo de 2011, originaria de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN en la cual se modificó la providencia anterior, fijando la Sanción en la suma de DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/L (\$296.640.000,00). Como consecuencia de lo anterior se servirán declarar que el contribuyente MANUEL ALFONSO REVELO MORENO, identificado con e NIT 5.200.937-2, no está obligado a pagar ninguna suma por concepto de Sanción por no Enviar Información del año gravable 2006>>.

⁸ Fls. 102 a 107 del c.a.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 638, 651 y 683 del Estatuto Tributario y
- Artículo 363 de la Constitución Política.

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

Explicó que la entidad demandada no tuvo en cuenta el artículo 638 del Estatuto Tributario, porque el pliego de cargos del 15 de septiembre de 2009, notificado el 17 de septiembre siguiente, es extemporáneo, pues se profirió dos años después del 14 de agosto de 2007, fecha en que se presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006.

Dijo que la DIAN calculó el término para formular el pliego de cargos con fundamento en el Concepto DIAN 096801 del 23 de noviembre de 2009, por considerar que, al constituir la interpretación oficial de la entidad, es de obligatoria observancia, pero lo aplicó retroactivamente, con desconocimiento del artículo 363 de la Constitución Política, y del artículo 13 del Decreto 1725 de 1997.

Afirmó que la Administración no tuvo en cuenta que en sentencia del 17 de julio de 2008⁹, el Consejo de Estado indicó que el inicio del conteo del término para proferir el pliego de cargos está vinculado con una vigencia fiscal específica sobre la cual se debe

⁹ Expediente 16030, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

suministrar la información y que, en este caso, como la irregularidad ocurrió en el año 2006, a partir del 14 de agosto de 2007, fecha en que se presentó la declaración del año 2006, se cuenta el término de prescripción, y por tanto, el pliego de cargos del 15 de septiembre de 2009, notificado el 18 de septiembre del mismo año, es extemporáneo.

Expresó que la preposición <<*hasta*>>, contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, implica que la sanción no se puede imponer en el tope máximo previsto, como ocurre en este caso, en el cual la información se presentó con anterioridad a la imposición de la sanción, pues lo contrario viola el espíritu de justicia y los principios de razonabilidad y proporcionalidad, que fueron puestos de presente en la sentencia C-160 de 1998 y en diferente jurisprudencia del Consejo de Estado. Concluyó que no se tuvo en cuenta la capacidad patrimonial del contribuyente.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Dijo que los actos administrativos cuestionados se ciñeron al debido proceso y a la normativa aplicable.

Manifestó que la sanción propuesta en el pliego de cargos no desbordó el límite del 5% establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario y en la Resolución 11774 de 2005, y destacó que en la respuesta a dicho acto, el contribuyente presentó la información y expuso los motivos de inconformidad pertinentes.

Precisó que la base de imposición de la sanción fue tomada de la declaración de renta y se impuso teniendo en cuenta el tope previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, porque el contribuyente no presentó oportunamente la información exigida en la Resolución 12807 de 2006, pese a que le asistía el deber de informar por los ingresos brutos que registró en la declaración del año gravable 2005.

Sostuvo que como el plazo para presentar la información en medios magnéticos venció el 19 de abril de 2007, el término de dos años a que se refiere el artículo 638 del Estatuto Tributario se cuenta desde la presentación de la declaración de renta de ese año, por ser ese el periodo en que ocurrió la irregularidad sancionable.

Afirmó que como la declaración aludida se presentó el 18 de junio de 2008, el plazo para proferir el pliego de cargos vencía el 18 de junio de 2010, lo que hace oportuno el proferido el 15 de septiembre de 2009 y notificado el 18 de septiembre del mismo año.

Aclaró que si bien el contribuyente subsanó la omisión antes de la imposición de la sanción, no solicitó la reducción al 10% prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, ni tampoco acreditó el pago de tal porcentaje.

Explicó que la base de imposición de la sanción corresponde a los valores que el contribuyente debió informar y que están registrados en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006. Además, la omisión del actor le impidió a la Administración realizar los cruces de información, por lo que en aplicación de los principios de justicia y equidad, la sanción se estableció en el tope para el año 2006.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cauca declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, en el sentido de fijar la sanción por no informar en la suma de \$30.178.359, por las siguientes razones:

Se refirió a la motivación de las actuaciones administrativas adelantadas y a la normativa aplicable a la obligación de suministrar información en medios magnéticos, y señaló que por cuenta de los ingresos brutos declarados por el contribuyente en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005, debía presentar la información a que se refiere la Resolución 12807

de 2006 el 19 de abril de 2007, y no lo hizo, lo cual condujo a la imposición de la sanción.

En cuanto a la prescripción de la facultad sancionatoria, con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado, indicó que el término para notificar el pliego de cargos se cuenta desde la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del año gravable en que ocurrió la infracción, y que este caso, como la infracción se concretó en el año 2007 y la declaración de ese periodo se presentó el 18 de junio 2008, los dos años para expedir el pliego de cargos vencían el 18 de junio de 2010, fecha en la que ya se había notificado el pliego de cargos (18/09/2009).

Citó el artículo 651 del Estatuto Tributario y afirmó que existen dos reglas para tasar la sanción: cuando se puede determinar el valor de la información y cuando la información no tiene cuantía o no puede determinarse, y que este caso, pese a que la información se presentó con errores, se enmarca en el primer evento descrito. No obstante, señaló que la sanción no se puede imponer en el tope máximo previsto, pues la decisión se debe fundar en criterios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad.

Aseguró que está demostrado que el actor debió presentar la información el 19 de abril de 2007, *<<y que presentó dicha información el 14 de agosto de 2007, significando ello que si bien la información se presentó de manera extemporánea y con errores en*

todos los formatos (...) ésta se suministró antes de que al actor se le notificara el pliego de cargos (18 de septiembre de 2009), por lo que no fue con ocasión de esta decisión que se suministrara la información requerida>>.

Argumentó, con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁰, que aunque la omisión en la presentación de la información o su entrega tardía dificultan las funciones de fiscalización, esos supuestos no se pueden medir de la misma forma para determinar el daño inferido, por lo cual, como el actor presentó la información antes de la notificación del pliego de cargos¹¹, no se puede establecer la afectación que la omisión causó a los programas de fiscalización de la DIAN, por lo que graduó la sanción en el 0.3% del valor de la información suministrada extemporáneamente (\$30.178.359).

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, con fundamento en lo siguiente:

Rechazó la tasación de la sanción al 0.3% hecha por el *a-quo*, porque la Administración calificó y motivó en debida forma su

¹⁰ Sentencia del 23 de octubre de 2014, Exp.30363.

¹¹ El Tribunal manifestó que la información se entregó el 14 de agosto de 2007, que corresponde a la fecha en que se presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006.

decisión, y la omisión en la entrega de la información afectó las facultades de fiscalización y le generó un daño al fisco.

Se refirió al procedimiento administrativo adelantado y expresó que la sanción propuesta en el pliego de cargos en el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información no excede el máximo legal establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario. No obstante, destacó que en la respuesta a dicho acto, el contribuyente manifestó que la omisión se subsanó.

Señaló que la base de imposición de la sanción se tomó de la declaración de renta del año 2006, y explicó que el contribuyente estaba obligado a informar, por cuenta de los ingresos que registró en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2005.

Expuso que el contribuyente debió presentar la información en medios magnéticos el 19 de abril de 2007, pero el 29 de julio de 2009, al consultar en el sistema los formatos informados, se advirtió que no presentó la información, lo cual condujo a la imposición de la sanción por no enviar la información prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, en la forma establecida por la Resolución 11774 de 2005.

Anotó que si bien la información se presentó el 7 de octubre de 2009, *<<la Administración tributaria no pudo contar con ella durante dos años y seis meses, lo cual ha generado daño por cuanto se entraba el cumplimiento de sus funciones>>*, y reiteró

que: i).- la base para imponer la sanción se tomó de declaraciones tributarias presentadas; ii).- la omisión del deber de informar afectó las funciones de fiscalización de la DIAN y; iii).- la sanción impuesta no excedió el límite legal permitido.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante no presentó alegatos de conclusión.

La demandada aludió a la relevancia de la presentación de la información en medios magnéticos para el ejercicio de las facultades de fiscalización, y señaló que para el 15 de septiembre de 2009, fecha de expedición del pliego de cargos, el demandante no había entregado la información a que estaba obligado, pues lo hizo el 7 de octubre de 2009.

Manifestó que el Tribunal confundió las fechas señaladas y consideró la existencia de errores en la información que no fueron discutidos en sede administrativa, en la que se debatió la extemporaneidad en la entrega de la información y el daño ocasionado con la omisión en el suministro de la información en medios magnéticos.

El Ministerio Público solicitó que se modificara la graduación de la sanción por no informar, teniendo en cuenta que el Tribunal partió de una fecha de presentación de la información errada, pues la

información se entregó con ocasión del pliego de cargos y no con anterioridad a su expedición.

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 2006.

En concreto, la DIAN rechazó la tasación de la sanción hecha por el *a-quo* en el 0.3% del valor de la información suministrada en forma extemporánea, porque la sanción impuesta no excedió el límite legal permitido, la omisión en el envío de la información le causó un daño al Estado y la información se presentó con la respuesta al pliego de cargos, no antes de su expedición.

Obligación de suministrar información

En el caso concreto, está demostrado que el demandante, al registrar en la declaración de renta del año gravable 2005 un total de ingresos brutos de \$2.154.554.000, superó el tope establecido en la Resolución 12807 de 2006, lo cual obligaba a suministrar la información a que se refiere el artículo 631 del Estatuto Tributario.

Para ello, el artículo 18 de dicha resolución dispuso como plazo para la entrega de la información el 19 de abril de 2007, teniendo en cuenta que el NIT del contribuyente termina en 37¹²; no obstante, como no cumplió el deber legal que le asistía, incurrió en uno de los supuestos sancionatorios establecidos por el artículo 651 del Estatuto Tributario, cual es no suministrar la información en el plazo establecido.

Daño causado. Principio de gradualidad

La Sala ha reiterado¹³ que la sanción por no enviar información debe graduarse en cada caso particular, atendiendo no solo 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 sancionatorio¹⁴ 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

¹² Fl. 9 del c.a.

¹³ 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, del 17 de agosto de 2017, Exp. 21190, M.P. Dr. Milton Chaves García y del 20 de septiembre de 2017, exp. 22434, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁴ Sentencia C-564/00

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 inferido¹⁵.

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 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 definitorio 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 concreto, la Sala observa que en el pliego de cargos se propuso aplicar la sanción en la suma de \$356.445.000¹⁶, que corresponde al 5% del valor de la información no suministrada, para lo cual tomó como base la cifra de \$10.059.543.000¹⁷, con fundamento en los valores registrados en las declaraciones de renta y ventas del año gravable 2006, así:

¹⁵ Ib.

¹⁶ Cifra modificada por la resolución que resolvió el recurso de reconsideración a 296.640.000, que es el tope máximo previsto en el Decreto 4715 de 2005.

¹⁷ Fl. 51 del c.a.

INFORMACIÓN	VALOR BASE	PORCENTAJE	SANCIÓN
FORMATO 1001 Valores Renglones 55+61	2.810.751.000	5%	140.538.000
FORMATO 1003 Valores renglón 85	995.000	5%	50.000
FORMATO 1004 Valores renglón 75	0	5%	0
FORMATOS 1005 Y 1006 Declaración IVA periodo 1	105.642.000	5%	5.282.000
Declaración IVA periodo 2	132.836.000	5%	6.642.000
Declaración IVA periodo 3	118.048.000	5%	5.902.000
Declaración IVA periodo 4	218.152.000	5%	10.908.000
Declaración IVA periodo 5	176.769.000	5%	8.838.000
Declaración IVA periodo 6	99.214.000	5%	4.961.000
FORMATO 1007 Valores Renglones 45+46+47	2.869.665.000	5%	143.483.000
FORMATO 1008 Valores Renglón 37	4.264.000	5%	213.000
FORMATO 1009 Valores Renglón 43	89.758.000	5%	4.488.000
FORMATO 1011 Valores Renglones 36+39+40+55+56+57+60	3.433.449.000	5%	171.672.000
VALOR TOTAL DE LAS SANCIONES	10.059.543.000	5%	502.977.000

Para efectos de la graduación de la sanción por no enviar información en medios magnéticos, está demostrado que el pliego de cargos expedido el 15 de septiembre de 2009, se notificó el 18 de septiembre siguiente, como quedó registrado en la Guía Crédito 1016753331¹⁸.

¹⁸ Fl. 52 del c.a.

Consta, además, que con la respuesta al acto de trámite señalado (15 de octubre de 2009)¹⁹ el contribuyente suministró la siguiente información por medio electrónico:

Fecha de entrega	Formulario	Folio del c.a.
06/10/2009	1001	57
06/10/2009	1003	58
06/10/2009	1005	59
06/10/2009	1006	60
06/10/2009	1007	61
06/10/2009	1008	62
07/10/2009	1009	63
07/10/2009	1011	64
07/10/2009	1012	56

Lo anterior indica que, contrario a lo afirmado por el Tribunal, la información en medios magnéticos no se presentó el 14 de agosto de 2007, antes de la expedición del pliego de cargos, sino con ocasión de dicho acto (6 y 7 de octubre de 2009), lo cual afecta la graduación al 0.3% del valor de la información hecha por esa Corporación.

Se observa que el Tribunal confundió la fecha de entrega de la información, con la de la presentación de la declaración de renta del año gravable 2006 (14/08/2007). En efecto, 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 12807 de 2006, es de carácter específico, pues recae sobre las personas y entidades con las cuales el contribuyente realizó operaciones o transacciones durante el

¹⁹ Fls. 53 y 54 del c.a.

periodo gravable respectivo, la cual, como lo admite el demandante, se presentó con la respuesta al pliego de cargos²⁰.

La Sala advierte que la Administración tampoco podía aplicar el tope máximo previsto en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario, pues la norma establece un margen de aplicación de la sanción por no informar al señalar que será <<*hasta del 5%*>>, preposición que indica un límite de graduación, en virtud de la cual puede aplicar porcentajes de liquidación entre el 0,1% y el 5%.

De acuerdo con lo aducido, siguiendo el criterio fijado por la Sala²¹, sobre el valor de la información correspondiente a los formatos entregados con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, procede la graduación de la sanción al 1%, pues tal circunstancia denota una actitud de colaboración del contribuyente. Así, la liquidación de la sanción de la Sala, es la siguiente:

Base de imposición de la sanción	\$10.059.543.000
Porcentaje de sanción	1%
Total sanción	\$100.595.430

Por las razones expuestas, como la sanción establecida en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración por la suma de \$296.640.000, difiere de los \$100.595.430 determinados por la Sala, se mantendrá el numeral primero de la sentencia apelada, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos

²⁰ En la demanda (Fl. 28 del c.p.).

²¹ Entre otras, la sentencia del 7 de diciembre de 2016, Exp. 22483 y del 4 de mayo de 2017, Exp. 20884, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

demandados, y se modificará el numeral segundo de dicha sentencia, en el sentido de fijar la sanción por no informar en la suma de \$100.595.430, que corresponde al 1% del valor de la información suministrada en forma extemporánea.

De otro lado, se observa que en la demanda el actor alegó la prescripción de la facultad sancionatoria de la Administración, cargo que fue despachado desfavorablemente por el Tribunal.

Al respecto, la Sala aplicará el criterio expuesto en anteriores oportunidades²², en relación con los límites que tiene el superior al decidir el recurso de apelación, según el cual, *<<le corresponde a la Sala analizar el argumento que en primera instancia no prosperó en favor de la parte demandante>>*, para *<<garantizar así el principio de congruencia y de igualdad de las partes o simetría procesal, que se informan, ambos, en el derecho a la tutela judicial efectiva -que le impone el estudio y decisión de todo lo reclamado por el actor-, en el derecho de contradicción -que le asegura al demandado que únicamente está llamado a resistirse a lo que le fue formulado de manera expresa- y el derecho a la igualdad -que supone relativa paridad de las partes, sin que pueda encontrarse ninguna de ellas en situación de inferioridad jurídica>>*.

Así pues, en cuanto al término de prescripción de la facultad impositiva de la Administración previsto en el artículo 638 del

²² Sentencia 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, MP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. El mismo sentido, los fallos de 4 de mayo de 2015, Exp. 20594, y de 4 de noviembre de 2015, Exp. 21177, MP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Estatuto Tributario, según el cual respecto de las sanciones impuestas mediante resolución independiente, el pliego de cargos se debe notificar dentro los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable, o cesó dicha irregularidad para el caso de las infracciones continuadas, la Sala reitera²³ que para contabilizar dicho término, se debe tener en cuenta que *"cuando la conducta sancionable no se vincula a un período fiscal específico, 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, por la omisión de suministrar información exógena en el plazo establecido"*.

Por ello, como en el caso la irregularidad sancionable se concretó el 19 de abril de 2007, fecha en que el contribuyente debió entregar la información, los dos años que tenía la DIAN para formular el pliego de cargos se cuentan desde la presentación de la declaración de renta del año gravable 2007, esto es, el 18 de junio de 2008.

En consecuencia, la Administración podía expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 18 de junio de 2010, por lo cual, el pliego de cargos expedido el 15 de septiembre de 2009, notificado el 18 de septiembre de ese año, es oportuno.

²³ 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.

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.- MODIFÍCASE el numeral segundo de la sentencia del 10 de noviembre de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, el cual quedará así:

<<SEGUNDO.- DECLARAR, a título de restablecimiento del derecho, que la sanción por no enviar información o por hacerlo de manera extemporánea de la que fue objeto el señor MANUEL ALFONSO REVELO MORENO mediante las Resoluciones No. 72412010000041 del 15 de abril de 2010 y 900066 de 11 de mayo de 2011, corresponde a la suma de CIEN MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y CINCO MIL CUATROCIENTOS TREINTA PESOS MCTE (\$100.595.430), de conformidad con las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta providencia>>.

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

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

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
GARCÍA**

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ