



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dieciséis (16) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 68001-23-33-000-2021-00772-01 (27054)
Demandante: CONSTRUCTORA RST SAS
Demandado: DIAN
Temas: Sanción por no informar – caducidad facultad sancionadora.
Favorabilidad

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió:

«PRIMERO: DECLÁRASE la NULIDAD PARCIAL de la Resolución Sanción No. 042412020000081 del 17 de junio de 2020, y de la Resolución No. 042362021000005 del 23 de junio de 2021, proferida por la División Jurídica de la DIAN, solamente respecto de su artículo primero, siendo procedente modificar la suma impuesta como sanción de TRESCIENTOS SESENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO CATORCE MIL PESOS M/CTE (\$364.114.000,00) a DOSCIENTOS DIECIOCHO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS PESOS M/CTE (\$218.468.400,00), de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DENIEGASE las demás pretensiones.

TERCERO: NO SE CONDENA EN COSTAS, conforme a lo indicado en la parte motiva de esta providencia».

ANTECEDENTES

El 2 de mayo de 2017, Constructora RST SAS presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2016, en la cual registró ingresos brutos de \$2.617.329.000.

El 24 de octubre de 2019, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga formuló el Pliego de Cargos 0423820190000218, notificado el 13 de noviembre de ese mismo año, en el cual propuso imponer sanción por no informar en relación con el año gravable 2016. El 12 de diciembre de 2019, la sociedad respondió el requerimiento y suministró la información solicitada.

El 17 de junio de 2020, la citada división de gestión de fiscalización expidió la Resolución Sanción 042412020000081, notificada el 23 de junio siguiente, en la cual impuso sanción por no informar el año gravable 2016, por \$364.114.000, que corresponde al 5% de las sumas dejadas de informar.



Contra el acto sancionatorio se interpuso recurso de reconsideración, decidido por la División de Gestión Jurídica de la dirección seccional señalada, mediante Resolución 042362021000005 del 23 de junio de 2021, en el sentido de confirmar la resolución sanción.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«PRIMERA - Que se declare la Nulidad de la Resolución Sanción No. 042412020000081, notificada el día el 23 de junio de 2020, en la cual se impone una sanción, por la suma de TRECIENTOS SESENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO CATORCE MIL PESOS M/CTE (\$364.114.000).

SEGUNDO - Que se declare la Nulidad de la Resolución No. 042362021000005 del 23 de junio de 2021, proferida por la DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS en la que se resuelve el recurso de reconsideración y confirma resolución sanción.

TERCERA - Que como consecuencia de lo anterior y a título de Restablecimiento del Derecho, se declare la prescripción de la facultad sancionatoria de la autoridad tributaria y se profiera el auto de archivo de la investigación en cita».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política y,
- Artículos 638, 651 y 683 del Estatuto Tributario

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

La DIAN violó el debido proceso, porque no tuvo en cuenta la fecha presentación de la declaración de renta del año gravable 2016, que ocurrió el 4 de mayo de 2017, para expedir el pliego de cargos el 24 de octubre de 2019, cuando había operado la «prescripción» de la facultad sancionatoria de la DIAN, por encontrarse fuera del término de dos años establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

La resolución sanción no motivó los criterios para imponer y graduar la multa en el tope máximo permitido por la legislación fiscal, ni el daño ocasionado por la contribuyente.

OPOSICIÓN

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

Pese a que la contribuyente estaba obligada a suministrar información exógena del año gravable 2016, el 4 de mayo de 2017, como lo establecen el artículo 631 del Estatuto Tributario y la Resolución 112 de 2015, no lo hizo. Por ello, dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la declaración privada del año gravable 2017-*cuando se presentó la conducta sancionable*-, que ocurrió el 26 de abril de 2018, se notificó oportunamente el pliego de cargos el 13 de noviembre de 2019.



La sanción se impuso en el tope máximo permitido, porque la sociedad no presentó voluntariamente y en plazo establecido la información a que estaba obligada, y si bien lo hizo con la respuesta al pliego de cargos, tal circunstancia «no cambia el incumplimiento de la obligación». Además, la sociedad no acreditó los requisitos del artículo 651 del Estatuto Tributario para acceder al beneficio de sanción reducida.

En los términos de los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361, 365 y 366 del Código General del Proceso, se debe condenar en costas y agencias en derecho a la parte demandante.

TRÁMITES DE PRIMERA INSTANCIA

Mediante providencia del 26 de abril de 2022, con fundamento en los artículos 173 del Código General del Proceso y 182A de la Ley 1437 de 2011, el Tribunal decretó como pruebas las allegadas en la demanda y en su contestación, fijó el litigio en establecer la legalidad de los actos administrativos demandados y corrió traslado a las partes para alegar, en conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y no condenó en costas, por las siguientes razones:

Como el hecho sancionable ocurrió en el año 2017, cuando la sociedad debía entregar la información a que estaba obligada y no lo hizo, el término de 2 años para expedir el pliego de cargos se cuenta desde el año en que se debía presentar la declaración de dicho año, esto es, desde el año 2018, lo cual indica que el pliego expedido en el año 2019, es oportuno y no existió prescripción de la facultad sancionatoria.

Como la contribuyente presentó la información exógena a que estaba obligada con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, lo hizo de forma extemporánea, lo cual constituye una conducta sancionable que entorpeció las funciones de fiscalización de la Administración. Por ello, en aplicación del principio de buena fe y del debido proceso, conforme a lo dispuesto en el literal c) del artículo 651 del Estatuto Tributario, se gradúa y se reduce la sanción a \$218.468.400, que corresponde al 3 % de las sumas informadas extemporáneamente.

No se condena en costas, al prosperar parcialmente las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

Como la declaración de renta del año 2016, se presentó el 2 de mayo de 2017, la DIAN podía expedir el pliego de cargos hasta el 2 de mayo de 2019, siendo extemporáneo el expedido el 24 de octubre de 2019 y notificado el 13 de noviembre de ese año.



Lo anterior, por cuanto la información solicitada corresponde a un periodo específico, como lo es el año gravable 2016, lo cual indica que el término de «prescripción» se cuenta desde la fecha de presentación de la declaración tributaria de ese año, que ocurrió en el año 2017.

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN** se pronunció frente al recurso de apelación presentado, para reiterar los argumentos de la contestación de la demanda y solicitar que se confirme la sentencia apelada. El **Ministerio Público** no intervino.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que impusieron sanción por no informar a CONSTRUCTORA RST SAS, en relación con el año gravable 2016.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si el pliego de cargos se expidió por fuera del término establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario y si, por tanto, operó la «prescripción» de la facultad sancionatoria de la Administración.

Caducidad de la potestad sancionadora – Reiteración jurisprudencial¹

El actor argumentó que la potestad sancionatoria de la Administración «prescribió», porque el pliego de cargos se expidió y notificó con posterioridad al término de dos años establecido en la legislación fiscal

En relación con la «prescripción de la facultad sancionatoria», el artículo 638 del Estatuto Tributario, dispone:

*«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 destaca).

La Sala reitera² que, si bien la norma transcrita se refiere a la «prescripción» de la facultad para imponer sanciones, técnicamente se debe aludir a la «caducidad», pues se trata de un término preclusivo de carácter sustancial que tiene la Administración para ejercer la potestad sancionadora, *so pena* de que dicha potestad se extinga³.

¹ Sentencia del 26 de septiembre de 2018, Exp. 23569, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

² Sentencia del 8 de febrero de 2018, Exp. 22060, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³ 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



Lo anterior resulta acorde, entre otros, con el artículo 52 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que regula en términos generales la caducidad de la potestad sancionadora en sede administrativa.

Ahora bien, el citado artículo 638 del Estatuto Tributario señala que, cuando las sanciones se imponen mediante resolución independiente *-como ocurre en este caso-*, el pliego de cargos se debe formular dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período en que ocurrió la irregularidad sancionable, o cesó la irregularidad para el caso de las infracciones continuadas.

En relación con la forma en que se contabiliza la caducidad de la potestad sancionadora de la Administración, esta Sección, en sentencia de unificación del 14 de noviembre de 2019, exp. 22185⁴, expresó que *«el término para notificar el pliego de cargos comienza a correr desde el día en que se presentó o debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable en el que se cometió la infracción»*.

Así las cosas, como en este caso la irregularidad sancionable se concretó el 4 de mayo de 2017, fecha en que el contribuyente debía presentar la información exógena y no lo hizo, los dos años para formular el pliego de cargos se cuentan desde el vencimiento de presentación de la declaración de renta de dicho período, esto es, a partir del 26 de abril de 2018.

En consecuencia, la Administración podía expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 26 de abril de 2020, por lo cual, el acto de trámite expedido el 24 de octubre de 2019 y notificado el 13 de noviembre siguiente, es oportuno. No prospera la apelación.

Sanción por no informar - favorabilidad

El artículo 651 del Estatuto Tributario prevé los siguientes supuestos de imposición de la sanción por no informar: i) no suministrar la información solicitada; ii) suministrarla de forma extemporánea y, iii) suministrarla de forma errónea.

En este caso, la demandante no remitió información exógena del año gravable 2016, con lo cual la Administración impuso la sanción prevista en el literal a) del artículo 651 ET, que en la regulación vigente⁵ correspondía al 5 % de la información no suministrada.

Ahora bien, la Sala advierte que el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022⁶, modificó el artículo 651 del Estatuto Tributario, así:

«ARTÍCULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN O ENVIARLA CON ERRORES. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

substancial (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).

⁴ CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁵ Ley 1819 de 2016.

⁶ *«Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones»*.



Una multa que no supere siete mil quinientas (7.500) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios.

a) El uno por ciento (1%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida [...].»

En desarrollo del artículo 29 de la Constitución Política, el párrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Se observa que la sanción por no informar consagrada en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario⁷, que fue impuesta por la Administración, fue modificada por la Ley 2277 de 2022, la cual fijó una más favorable, al disminuirla del 5 % -establecido en la Ley 1819 de 2016-, al 1 % de la información no suministrada.

Comoquiera que el Tribunal graduó la sanción por no informar impuesta a la actora y la estableció en \$218.468.400 -correspondiente al 3 %-, la misma se reliquidará en el 1 %, en aplicación del principio de favorabilidad, calculado sobre la base de \$7.282.280.000, con lo cual, la sanción se fijará en \$72.822.800.

Por las razones expuestas, se modificará la sentencia apelada, para fijar la sanción por no informar en el monto liquidado en esta providencia, en aplicación del principio de favorabilidad.

Finalmente, de conformidad con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁸, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

1.- MODIFICAR la sentencia del 26 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, la cual queda así:

⁷ E.T. «Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción: 1. Una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios: **a) El cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida;** b) El cuatro por ciento (4%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea; c) El tres por ciento (3%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea; d) Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, del medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, del medio por ciento (0.5%) del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.»

⁸ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...). 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.»



Radicado: 68001-23-33-000-2021-00772-01 (27054)
Demandante: CONSTRUCTORA RST SAS

DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución Sanción 042412020000081 del 17 de junio de 2020, proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, y de su confirmatoria, la Resolución 042362021000005 del 23 de junio de 2021, expedida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga.

A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por no informar a cargo de CONSTRUCTORA RST SAS, en relación con el año gravable 2016, en el monto liquidado en esta providencia.

2.- Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN