



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., Diez (10) de diciembre de dos mil quince (2015)

Radicación: 760012333000201200289-01
No. Interno: 20315
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Visión Plástica Ltda.
Demandado: U.A.E. DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 21 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió:

- “1. DECLARAR la nulidad parcial de la resolución sanción No. 052412011000433 del 20 de Junio de 2011 y resolución de reconsideración No. 900.040 del 9 de mayo de 2012 en lo relacionado con el monto de la sanción y en su lugar se modificará la Sanción en suma de ciento setenta y siete millones seiscientos noventa y cinco mil sesenta pesos \$177.695.000 M/c.*
- 2. Sin condena en costas.*
- 3. NIÉGANSE las demás pretensiones.*



(...)"

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 22 de noviembre de 2010, la UAE DIAN formuló a la demandante el pliego de cargos 052382010000824, en el que propuso imponerle una sanción de \$330.810.000, por no suministrar la información correspondiente al año 2007 en medios magnéticos.

El 3 de junio de 2011, la DIAN expidió la Resolución 052412011000433, por medio de la cual le impuso a la demandante la sanción propuesta en el pliego de cargos. Esta resolución fue modificada, en reconsideración, mediante la Resolución 900.040 del 9 de mayo de 2012, en el sentido de fijar la sanción en \$314.610.000.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

La demandante formuló las siguientes pretensiones:

1- DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes Actos Administrativos:

- *Pliego de Cargos No. 052382010000824 de Noviembre 22 de 2010.*
- *Resolución Sanción No. 052412011000433 de Junio 3 de 2011, mediante la cual se impuso sanción por no enviar información en medio*



magnético dentro de los plazos establecidos en cuantía de \$330.810.000.

- *Resolución 900.040 de Mayo 9 de 2012, que modifica la Resolución Sanción No. 052412011000433 de Junio 3 de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, mediante la cual se impuso sanción por no enviar información en medio magnético dentro de los plazos establecidos correspondiente al año gravable 2007, al contribuyente VISION PLASTICA LTDA, NIT 800.213.803-4, en el sentido que la sanción se fija en la suma de TRESCIENTOS CATORCE MILLONES SEISCIENTOS DIEZ MIL PESOS (\$314.610.000).*

2- Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO a la sociedad VISION PLASTICA LTDA, con NIT 800.213.803-4, disponiendo que la sociedad no está obligada a pagar la sanción impuesta por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por haber operado la prescripción para imponer sanciones de que trata el artículo 638 del Estatuto Tributario, al formularse pliego de cargos por parte de la DIAN, por fuera de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007, por parte de VISION PLASTICA LTDA.

3. Adicionalmente, condenar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al pago de las costas y gastos procesales, incluidas las agencias en derecho.”

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones legales y constitucionales:

- Artículos 683 y 754 del Estatuto Tributario;



- Artículo 95 [num. 9] de la Constitución Política

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante afirmó que la DIAN profirió, extemporáneamente, el pliego de cargos 052382010000824 del 22 de noviembre de 2010, teniendo en cuenta que tenía plazo para hacerlo hasta el 17 de abril de 2010.

Dijo que la DIAN interpretó equivocadamente el artículo 638 del E.T., al sostener que el término de 2 años para formular el pliego de cargos se cuenta a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta del año en que ocurrió el hecho irregular sancionable.

Para la demandante, con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado, si el pliego de cargos y, por ende, la resolución que impone la sanción por no informar, están vinculadas con un período gravable determinado, los dos años que señala el artículo 638 citado se cuentan a partir de la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta de ese período gravable.

En el caso, adujo que la prescripción de la facultad sancionatoria se cuenta a partir de la presentación de la declaración de renta del año 2007 y no de la fecha de presentación de la declaración de renta del año 2008, como equivocadamente sostuvo la DIAN.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA



El apoderado judicial de la U.A.E. DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

A partir de doctrina de la DIAN, sostuvo que los dos años que establece el artículo 638 E.T. para formular el pliego de cargos en el caso en que la sanción se impone en resolución independiente, se cuentan a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta del año en el que ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, es decir, al del año en que tiene lugar la fecha de vencimiento del plazo para informar.

Explicó que como la demandante tenía plazo para suministrar la información por el año 2007 el 25 de marzo de 2008, fue en ese momento en que ocurrió la irregularidad sancionable. Que, por ende, la declaración del impuesto de renta del 2008 es la que se tiene en cuenta para contar los dos años a que se refiere el artículo 638 E.T., para formular el pliego de cargos.

Observó que como la declaración de renta del año 2008 fue presentada el 22 de abril de 2009, los 2 años para proferir el pliego de cargos vencían el 22 de abril de 2011. Que como el pliego de cargos se notificó el 24 de noviembre de 2010, se tiene que fue en tiempo y que no se configuró la prescripción de la facultad sancionatoria de la DIAN.

Finalmente, adujo que la jurisprudencia a que aludió la demandante no se aplica al caso, pues actualmente no existe un criterio jurisprudencial unificado en cuanto a la interpretación del artículo 638 E.T.



2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló parcialmente los actos administrativos demandados.

En cuanto a la interpretación del artículo 638 E.T., el a quo concluyó que los 2 años que tiene la DIAN para proferir el pliego de cargos se cuentan a partir del momento en que se presentó la declaración de renta del período en el que ocurrió la irregularidad sancionable y no de su vigencia fiscal.

En el caso particular, consideró que los dos años se cuentan a partir del 22 de abril de 2009, fecha hasta cuando la demandante tenía plazo para presentar la declaración del impuesto de renta del 2008. Que, por tanto, la DIAN tenía hasta el 22 de abril de 2011, y que como el pliego de cargos se profirió el 22 de noviembre de 2010, notificado el 24 de noviembre de 2010, se advierte que fue oportuno y que no operó la prescripción alegada.

Advirtió que la jurisprudencia del Consejo de Estado no ha sido pacífica en torno a la prescripción de la facultad sancionatoria de la DIAN. Que la posición mayoritaria de la Corporación, en torno a la interpretación del artículo 638 del E.T., es que el término de 2 años para proferir el pliego de cargos, cuando la sanción se impone en resolución independiente, se cuenta a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta del año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable.



Finalmente, aludió a los principios de proporcionalidad y razonabilidad de la sanción por no informar, a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, y consideró procedente reducir la sanción impuesta en los actos acusados al 0.1% de la base que tomó la DIAN, que equivale a \$177.695.060.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La UAE DIAN apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en los siguientes alegatos:

No estuvo de acuerdo con la reducción de la sanción, porque no se cumplen los presupuestos del artículo 651 E.T. y porque no desapareció el daño que la demandante le ocasionó a la Administración por su omisión.

Indicó que si bien es cierto que la demandante presentó la información, extemporáneamente, con la respuesta al pliego de cargos, esta presentaba error, por tanto se tiene como no subsanada la omisión. Que, en esa medida, la sanción prevista en el artículo 651 E.T. era procedente, pues se configuró el presupuesto que daba lugar a ella, es decir, la omisión de enviar la información.

Advirtió que la sanción que se le impuso a la demandante fue la máxima de \$314.610.000, de acuerdo con los artículos 50 y 51 de la Ley 1111 de 2006 y la Resolución 15642 de 2006.



2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **U.A.E. DIAN** reiteró lo dicho en el recurso de apelación.

La **demandante** guardó silencio.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca del 21 de mayo de 2013, que anuló parcialmente los actos administrativos demandados, por los que la DIAN impuso a la demandante la sanción por no enviar información.

Es menester precisar que la decisión de anular parcialmente los actos administrativos demandados se fundamentó en la causal de nulidad por violación al principio de gradualidad de la sanción que, aunque no fue propuesto expresamente en la demanda, atañe o concierne a los hechos objeto de la litis, concretamente, al hecho de si la sanción que le fue impuesta al demandante consultó, en garantía del derecho al debido proceso, los criterios de razonabilidad y de proporcionalidad y los principios



de justicia y equidad que deben guiar el régimen administrativo sancionatorio. De ahí que el Tribunal decidiera aplicar las sentencias de esta Sala y de la Corte Constitucional que se han pronunciado en el sentido de que es pertinente aplicar tales criterios y principios. Ese pronunciamiento también se justifica en el hecho de que la demandante haya invocado en su demanda la violación del numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política, que dispone como deber de toda persona y ciudadano el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de “justicia y equidad”.

En consecuencia, al resolver el recurso, la Sala no sólo decidirá si se configuró la prescripción de la facultad sancionatoria de la DIAN, cargo que fue alegado por la demandante, sino que, además, decidirá si la sanción que se le impuso a la demandante atendió, en garantía del derecho al debido proceso, los principios de proporcionalidad y gradualidad.

3.1. DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD SANCIONATORIA DE LA DIAN. REITERACIÓN¹

El artículo 638 del Estatuto Tributario regula la prescripción de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria, de la siguiente manera:

“ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. <Artículo modificado por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando las sanciones se impongan en

¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, Consejero ponente JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. Bogotá, D.C., 21 de agosto de 2014. Radicación 540012333000201200074-01 (20110). Demandante: Luz Mary Mandón González, demandado: U.A.E. DIAN.



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.” (Subrayas fuera de texto).

En torno a la forma de contabilizar el término de prescripción de la facultad sancionatoria, en aquellos eventos en los que las sanciones se imponen en resolución independiente a la liquidación oficial, se han suscitado en esta Sección, según la actora, diferencias en la interpretación de la norma transcrita.

Una primera hipótesis es la que se desarrolla en la sentencia del 31 de julio de 1998², con ocasión del estudio de legalidad de una sanción impuesta al contribuyente por no enviar la información solicitada en virtud de una inspección tributaria adelantada en el año 1993, para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al impuesto de renta por el año gravable 1991.

² CONSEJO DE ESTADO, SECCIÓN CUARTA. Expediente 25000232700011415-02-8926, Consejero ponente Julio Enrique Correa Restrepo.



En la citada sentencia se sostuvo que el término de dos años para que opere la prescripción de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria, cuando se impone la sanción en resolución independiente, comienza a contar a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta o de ingresos y patrimonio, del año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable, **sin que por ello pueda entenderse que las sanciones deban estar vinculadas necesariamente a una vigencia fiscal determinada.**

Esto es así, por cuanto el artículo el artículo 684 del Estatuto Tributario, que autoriza a la autoridad tributaria para requerir *"cuando lo estime necesario"*, información y pruebas a las personas que tengan o no la calidad de contribuyentes, con el fin de verificar la exactitud de la información suministrada en sus declaraciones tributarias o con el propósito de adelantar investigaciones tendientes a establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, ***"no está ligada a una vigencia fiscal determinada, ya que ésta puede darse bien en desarrollo de la investigación que se ordene respecto de determinado año gravable mediante una inspección tributaria o contable, o por fuera de ellas, en consideración a que las normas legales que autorizan tal facultad no establecen un término dentro del cual deba actuar la Administración tratándose de solicitar información y pruebas"*** (Negrillas fuera de texto).

En ese orden, la sentencia en cita concluyó:

“En el caso que ocupa la atención de la Sala, si bien es cierto los requerimientos mediante los cuales se solicitó a la sociedad actora información y pruebas fueron formulados en desarrollo de la inspección tributaria ordenada con el fin de verificar la exactitud de la información suministrada en su declaración de renta del año gravable 1991, no por ello la sanción impuesta, que se deriva de la no atención por parte de la sociedad a tales requerimientos, puede entenderse enmarcada en la vigencia fiscal objeto de la investigación. Luego para efectos de establecer el término de prescripción de la facultad sancionatoria previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, y teniendo en cuenta que ésta fue impuesta mediante resolución independiente, ha de considerarse el año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable y no la vigencia fiscal investigada.

En este orden de ideas, y dando aplicación a la citada norma, para establecer la oportunidad del acto sancionatorio acusado, debe tenerse en cuenta el año en el cual ocurrió el hecho irregular sancionable, o sea 1994, como en efecto lo consideró el a-quo y no el año gravable 1991 objeto de investigación.

(...)

De acuerdo con lo anterior está plenamente establecido que el hecho irregular sancionable ocurrió en el año de 1994, en consecuencia el término de dos años previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, para formular el pliego de cargos, debía contarse a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta correspondiente al año gravable de 1994.” (Subrayas propias).

El anterior criterio fue reiterado por esta Sección en las sentencias del 11 agosto de 2000, expediente 10156, Consejero ponente Daniel Manrique Guzmán; del 17 de agosto de 2006, radicación 76001-23-25-000-2001-02468-01(14790), Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié; del 8 de noviembre de 2007, radicado 08001-23-31-000-2000-01031-01(15600), Consejera ponente Ligia López Díaz; del 26 de noviembre de 2009, radicación número: 66001-23-31-000-2008-00011-01(17435), Consejero ponente William Giraldo Giraldo y, del 17 de julio de 2014, radicado 54001-23-



33-000-2012-00071-01 (20161), Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

Posteriormente, en la sentencia del 7 de junio de 2006, radicación 05001-23-31-000-2000-03509-01(15008), Consejera ponente María Inés Ortiz Barbosa, la Sala dijo que según sea el hecho irregular sancionable, la sanción por libros de contabilidad puede estar o no vinculada a un determinado período gravable, puesto que las conductas que la tipifican no inciden por sí mismas y en todos los casos, en la definición de las obligaciones fiscales propias de cada impuesto, en una vigencia determinada.

Con fundamento en la sentencia del 17 de noviembre de 2005, expediente 13804, Consejero ponente Héctor Romero Díaz, que reitera las sentencias del 6 de febrero de 1998, expediente 8664, Consejero ponente Delio Gómez Leyva, y del 19 de noviembre de 1999, expediente 9668, Consejero ponente Daniel Manrique Guzmán, se indicó que los hechos que se pueden verificar con fundamento en las facultades de fiscalización previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario pueden consistir en: i) hechos irregulares no relacionados con un período gravable, como cuando el contribuyente no lleva libros de contabilidad o incurre en infracciones que se constatan en un momento determinado, sin referencia a un período gravable en particular o, ii) en irregularidades vinculadas con una vigencia fiscal, como sucede en el caso de que la contabilidad no permita verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos.



En ese entendido, a partir de lo expuesto en las sentencias del 29 de mayo de 1998, expediente 0050 y del 7 de febrero de 1997, expediente 8080, con ponencia del Consejero Julio E. Correa, se dijo que **“si la infracción contable se vincula a un determinado año gravable, es ese período el que debe tomarse como parámetro para computar el término para ejercer la facultad sancionatoria, a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta del período gravable en el que se enmarcó la sanción, conforme al artículo 638 del Estatuto Tributario”**.

En ese orden, se concluyó:

“... es evidente que los actos administrativos impugnados se encuentran vinculados directamente con un período fiscal determinado, toda vez que lo que se exigía era el registro auxiliar de inventarios por el año gravable de 1995, por lo que de acuerdo con el artículo 638 del Estatuto Tributario, el pliego de cargos debía notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la declaración de renta y complementarios de tal vigencia fiscal.

Entonces, como la declaración de renta por el año gravable de 1995 fue presentada el 8 de mayo de 1996 (fl.3 tomo I de los antecedentes), los dos años para notificar el pliego de cargos vencían el 8 de mayo de 1998, y como fue notificado el 9 de septiembre de 1998 (fl.188 ib), es extemporáneo, como quiera que la administración había perdido competencia para sancionar a la sociedad por irregularidades contables del año gravable de 1995.” (Subrayas fuera de texto).

De lo anterior se puede concluir que, en principio, hay una incongruencia o contradicción respecto a la forma de contabilizar el término de prescripción de la facultad sancionatoria cuando se impone una sanción en resolución



independiente. Sin embargo, el análisis detenido de las mismas conduce a otra conclusión.

La primera hipótesis implica que el término de prescripción empieza a correr 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 año en el que ocurrió el hecho sancionable, independientemente de que la conducta esté vinculada a un período fiscal determinado. En este caso, debe tenerse en cuenta que la sanción no se originó por una irregularidad vinculada a un período gravable determinado.

Por el contrario, el segundo criterio parte de diferenciar si la conducta sancionable está vinculada o no a un período fiscal. En este caso, el término de prescripción empieza a correr a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del año fiscal investigado, pues, se repite, el hecho sancionable está vinculado a una vigencia determinada, como sucede en el caso estudiado en la sentencia del 7 de junio de 2006.

Conforme con lo expuesto, se tiene que los criterios que ha venido adoptando la Sala no son contradictorios, pues, para efectos de contabilizar la prescripción se deberá tener en cuenta la fecha en que ocurrió la infracción y la fecha en que se debe presentar la declaración de renta del año en que ocurrió el hecho sancionable.



Lo anterior tiene fundamento en dos razones, a saber: i) la interpretación armónica del artículo 638 del E.T., que permite concluir que existen sanciones vinculadas a una vigencia fiscal determinada, así como sanciones que se imponen de manera independiente a una vigencia fiscal y, ii) la naturaleza misma del plazo prescriptivo, que impone concluir que empiece a correr una vez se configure el incumplimiento.

A manera de conclusión, se tiene que existen dos formas de contabilización del término del artículo 638 citado, dependiendo de si la conducta sancionable está o no vinculada a un período gravable determinado.

Si la conducta sancionable está vinculada a un período gravable determinado, el término de prescripción de dos años que prevé el artículo 638 transcrito, comienza a correr desde la presentación de la declaración de la **vigencia fiscal investigada toda vez que de ella se deriva la conducta sancionable**. Y, si la conducta sancionable no se vincula a un período fiscal específico, como sucede, por ejemplo, por la omisión de suministrar información exógena en un plazo determinado, el término de prescripción comienza a correr desde la presentación de la declaración del **año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable**.

3.1.1. Caso concreto

Mediante la Resolución 052412011000433 del 3 de junio de 2011, la DIAN impuso a la demandante sanción por valor de \$330.810.000, por el incumplimiento de la obligación de suministrar información, correspondiente



al impuesto sobre la renta del año 2007, de conformidad con la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007³. Esta resolución fue modificada en reconsideración, en el sentido de fijar la sanción en \$314.610.000⁴.

La DIAN expidió la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007, “Por la cual se establece para el año gravable 2006, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario (1) y el Decreto 1738 de 1998 a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega”.

Según los artículos 1 y 2 de la Resolución 12690, las personas naturales, entre otras, obligadas a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, cuyos **ingresos brutos** en el año gravable 2006 hubieran sido superiores a \$1.500.000.000, estaban obligadas a suministrar en medios magnéticos la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario. Esta obligación, según el artículo 18 de la resolución, debía cumplirse antes del **25 de marzo de 2008**⁵.

³ Expedida por la DIAN.

⁴ Resolución 900.040 del 9 de mayo de 2012.

⁵ Este plazo se fijó para los contribuyentes personas naturales cuyo NIT termina en 03.



Ahora, como la información exógena a que se refiere la Resolución 12690, solicitada por la DIAN, no se vincula de manera directa a un período gravable específico, según lo dicho anteriormente, el término de prescripción de la facultad sancionatoria de la DIAN comienza a correr desde la fecha en que la demandante presentó o estaba obligada a presentar la declaración de renta del año **2008**, para el caso, desde el **22 de abril de 2009**⁶.

En ese orden, de acuerdo con el artículo 638 del Estatuto Tributario, la DIAN tenía hasta el **22 de abril de 2011**, para notificar el pliego de cargos a la demandante, so pena de operar la prescripción de la facultad sancionatoria.

Y como el pliego de cargos 052382010000824 del 22 de noviembre de 2010 fue notificado por correo certificado el día **25 de noviembre de 2010**⁷, es decir, dentro del término previsto en el artículo 638 citado, se tiene que no prescribió la facultad sancionatoria de la DIAN, como acertadamente concluyó el a quo.

3.2. DE LA PROPORCIONALIDAD Y GRADUALIDAD DE LA SANCIÓN. REITERACIÓN

El artículo 651 del Estatuto Tributario dispone:

⁶ En esta fecha la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, por medio del autoadhesivo 91000067440731 (folio 141 del cuaderno de antecedentes).

⁷ Folio 106 del cuaderno de antecedentes.



“Art. 651. Sanción por no enviar información.

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 dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.

- Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 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.

b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se



acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente.”

Sobre la sanción por no enviar información, la Sala reitera que *“cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión ‘hasta el 5%’, se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria”*. Por tanto, corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad, como ya se mencionó, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción⁸.

3.2.1. Caso concreto

La DIAN enfocó el recurso de apelación a defender los actos demandados para insistir en que la gradualidad de la sanción es improcedente, pues, al fin de cuentas, fue el aspecto en que la sentencia le fue desfavorable. Fundamentalmente, la DIAN alegó que la gradualidad de la sanción no procedía porque no se cumplían los presupuestos del artículo 651 del

⁸ Sentencias de 20 de abril del 2001, exp. 11658, 20 de febrero y 4 de abril del 2003, exps. 12736 y 12897, 15 de junio del 2006, exp. 2003-00453-01, 26 de marzo del 2009, exp. 16169, 24 de octubre de 2013, exp. 19454 y 26 de marzo de 2015, exp. 20219.



Estatuto Tributario y porque no desapareció el daño que la demandante le habría ocasionado a la administración tributaria.

En el caso *sub examine*, es un hecho no discutido y admitido por la DIAN, que la demandante presentó la información correspondiente al año gravable 2007, extemporáneamente, con la respuesta al pliego de cargos⁹, pero eso sí, advirtió que se presentó con errores, sin especificar cuáles.

Ahora, si bien la DIAN alega que parte de la información que entregó la demandante contenía errores, esta no es una razón para concluir que la información no se presentó, pues esta es una conducta sancionable diferente que requería la expedición de un nuevo pliego de cargos.

Para la Sala, si bien la omisión en el suministro de información, y la entrega de información errada tienen su origen en el trámite administrativo dispuesto para la sanción por no enviar información, se trata de hechos diferentes que exigen la expedición de un pliego de cargos aparte, que le garantice al presunto infractor el ejercicio del derecho de defensa¹⁰. Esto, porque si la omisión de entregar la información es el fundamento del pliego de cargos, la Administración no puede, posteriormente, aducir que en la información presentada se configura un hecho sancionable distinto, pues esto equivaldría a impedirle ejercer su derecho a la defensa, ante nuevos cuestionamientos.

⁹ Folios 79 a 103 del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹⁰ En el mismo sentido, esta Sala se pronunció en la sentencia del 13 de agosto de 2015. Exp. No. 20532. Demandante: Rosero Rodríguez y Cía Limitada en Liquidación. M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



En esas condiciones, y dado que la demandante entregó la información requerida por la DIAN antes de expedirse la resolución que impuso la sanción, la Sala considera pertinente graduar la sanción al 1% de la base determinada por la Administración¹¹, como acertadamente lo hizo el *a quo*, en aplicación de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, y en garantía del derecho al debido proceso de la demandante.

No prospera el cargo de apelación. Se confirma la sentencia apelada.

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

F A L L A

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, el 21 de mayo de 2013, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por la sociedad Visión Plástica Ltda. contra la U.A.E. DIAN.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería a la abogada Martha Lucía Rincón Benitez como apoderada de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

¹¹ La Sala toma este valor teniendo en cuenta que la demandante no objetó la información.



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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**