

TERMINO DE PRESCRIPCION DE LA FACULTAD SANCIONATORIA - Forma de contabilizarlo respecto de sanciones impuestas en resolución independiente a la liquidación oficial. Línea jurisprudencial de la Sección. Precisión sobre la correcta interpretación del artículo 638 del Estatuto Tributario

La primera tesis 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. Pero, en este caso, debe tenerse en cuenta que el supuesto fáctico que originó la sanción trataba de una solicitud de información, no de una irregularidad vinculada a un período gravable determinado. Por el contrario, la segunda argumentación parte de diferenciar si la conducta sancionable está vinculada o no a un período fiscal. En este último caso, 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 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. 3.2.- Para la Sala, conforme con lo expuesto, en la segunda tesis, que, se repite, no es contradictoria con la primera, cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, la Administración Tributaria debe formular el pliego de cargos 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, **si ésta se vincula de manera directa con dicho año**, o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas, so pena de que opere la prescripción de la facultad sancionatoria. Si la “falta” no se vincula con un período gravable determinado, su referente será el año gravable en que ocurrió el hecho. Todo por dos razones: Una, la interpretación armónica de dicha disposición, 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. Otra, la naturaleza misma del plazo prescriptivo, que impone concluir que él empieza a correr una vez se configure el incumplimiento. 3.3.- En ese orden de ideas, el *dies a quo* debe contabilizarse a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período gravable **que corresponda al hecho sancionable**, es decir: a) 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. b) Cuando la conducta sancionable sí se vincula a un período fiscal específico, en tanto es producto, para citar un caso, de irregularidades en la contabilidad de un período determinado, el término comienza a correr desde la presentación de la declaración de la **vigencia fiscal investigada toda vez que de ella se deriva la conducta sancionable**. 3.4.- La finalidad del artículo 638 del Estatuto Tributario no es otra que otorgarle a la Administración tiempo suficiente para identificar, investigar, fiscalizar y sancionar las eventuales irregularidades u omisiones en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables y de terceros.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 638

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Norte de Santander que negó la

nulidad de los actos por los que la DIAN sancionó a Luz Mary Mandón González por incumplir la obligación de suministrar información (art. 651 E.T.). Al respecto señaló que no operó la prescripción de la facultad sancionatoria, alegada por la actora, toda vez que el pliego de cargos se notificó dentro del término de dos años que para el efecto prevé el art. 638 del E.T. Con respecto a la forma de contar ese término cuando la sanción se impone en resolución independiente aclaró que el pliego 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 gravable que corresponda al hecho sancionable, así: Si este se vincula a un periodo fiscal específico, el plazo se cuenta a partir de la declaración de la vigencia investigada, dado que de ella se deriva la conducta sancionable. Y, si esta no se vincula a un periodo determinado, el término corre desde la presentación de la declaración del año en el que se incurrió en la falta. En ese orden de ideas, señaló que como en el caso el hecho sancionable ocurrió en el 2008, dado que la obligación de informar se debía cumplir el 17 de abril de ese año, la prescripción se contaba desde la fecha en que la contribuyente estaba obligada a presentar la declaración de renta por ese año, esto es, a partir del 5 de agosto de 2009. Por ende, como la facultad sancionatoria se podía ejercer hasta el 5 de agosto de 2011 y el pliego de cargos se notificó el 15 de septiembre de 2010, la Sala concluyó que no operó la prescripción.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la prescripción de la facultad sancionatoria en relación con sanciones impuestas en resolución independiente se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 7 de febrero de 1997, Exp. 8080, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo; 6 de febrero de 1998, Exp. 8664, M.P. Delio Gómez Leyva; 29 de mayo de 1998, Exp. 0050, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo; 31 de julio de 1998, Exp. 8926, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo; 19 de noviembre de 1999, Exp. 9668, M.P. Daniel Manrique Guzmán; 11 agosto de 2000, Exp. 25000-23-27-000-1997-02460-01(10156), M.P. Daniel Manrique Guzmán; 17 de noviembre de 2005, Exp. 05001-23-31-000-1997-00115-01 (13804), M.P. Héctor Romero Díaz; 7 de junio de 2006, Exp. 05001-23-31-000-2000-03509-01(15008), M.P. María Inés Ortiz Barbosa; 17 de agosto de 2006, Exp. 76001-23-25-000-2001-02468-01(14790), M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 8 de noviembre de 2007, Exp. 08001-23-31-000-2000-01031-01(15600), M.P. Ligia López Díaz; 26 de noviembre de 2009, Exp. 66001-23-31-000-2008-00011-01(17435), M.P. William Giraldo Giraldo; 10 de julio de 2014, Exp. 54001-23-33-000-2012-00071-01 (20161), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

SANCION POR NO INFORMAR - La conducta omisiva que da lugar a imponerla siempre causa daño a la administración, en tanto le impide realizar adecuadamente sus funciones de fiscalización

Para la demandante, los actos administrativos impugnados son nulos, además, porque la DIAN no determinó ni probó el daño que le causó el incumplimiento de la obligación de presentar la información exógena solicitada por la Resolución No. 12690 de 2007. Sobre este asunto, la Sección ha sido enfática en afirmar que la conducta omisa del demandante obligado a suministrar la información tributaria necesaria para realizar estudios y cruces de información, siempre causa daño a la Administración Tributaria, en tanto le impide realizar sus funciones de fiscalización de manera adecuada, para el debido control de los tributos. Por tal razón, se ha concluido que no es menester, en este tipo de casos, aplicar los lineamientos señalados por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998, pues no se trata de errores en la información a las que se refirió la sentencia de constitucionalidad, sino a la infracción por incumplir la obligación de informar.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 651

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., veintiuno (21) de agosto de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 54001-23-33-000-2012-00074-01(20110)

Actor: LUZ MARY MANDON GONZALEZ

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la señora Luz Mary Mandón González, parte demandante del proceso, contra la sentencia del 4 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos determinados en la fijación del litigio

1.1.- El 29 de julio de 2010 la DIAN le inició una investigación a la señora Luz Mary Mandón González dentro del programa de incumplimiento en la obligación de informar por el año gravable 2007.

1.2.- La DIAN, el 9 de septiembre de 2010, expidió el Pliego de Cargos No. 072382010000239, en el que propuso imponer una sanción a la contribuyente por valor de \$314.610.0000, conforme lo dispone el artículo 651 del Estatuto Tributario.

1.3.- El 13 de octubre de ese año, la contribuyente presentó el respectivo descargo, para lo que argumentó prescripción de la facultada sancionatoria.

1.4.- El 17 de marzo de 2011, la División de Gestión de Liquidación le notificó a la contribuyente la Resolución Sanción No. 072412011000138 del 14 de marzo de ese año. Contra dicho acto la demandante interpuso recurso de reconsideración, el que fue resuelto de manera desfavorable por la DIAN mediante la Resolución 900.075 del 29 de marzo de 2012.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“DECLARATIVAS:

PRIMERA: *Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO INFORMAR No. 072412011000138 de marzo 14 de 2011; 2) RESOLUCIÓN NRO 900.075 de marzo 29 de 2012 QUE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA.*

CONDENATORIAS:

PRIMERA: *Que, a título de Restablecimiento del Derecho y como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, se ordene que mi representadas no debe pagar suma alguna por la sanción impuesta a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, e igualmente se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reintegrar a mi cliente, LUZ MARY MANDÓN GONZÁLEZ identificada con el NIT 60.340.690-9, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.*

SEGUNDA: *Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a pagar a LUZ MARY MANDÓN GONZÁLEZ identificada con el NIT 60.340.690-9, el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga respectivo (sic) su fallo respectivo.*

TERCERA: *Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.*

CUARTA: *Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dinero liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de ese término.*

QUINTA: *Que, se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del Código Contencioso Administrativo.”*

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para la demandante, los actos administrativos demandados vulneran los artículos 2, 4, 6, 29, 51, 83, 122, 209 y 228 de la Constitución, 3 y 137 de la Ley 1437 de 2011 y 631, 638, 651, 683, 742 y ss. del Estatuto Tributario, por violación al debido proceso, falsa motivación y violación de las normas en que debían fundarse, toda vez que:

3.1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 638 del Estatuto Tributario y la interpretación que ha hecho de éste el Consejo de Estado¹, para contar el término de prescripción de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria, cuando se trate de una infracción vinculada a una vigencia fiscal, es la declaración de renta de ese año fiscal la que se debe tomar como referencia para contabilizar el plazo de dos años establecido por el legislador.

En ese orden de ideas, como en el caso concreto la sanción por no enviar información se impuso mediante resolución independiente y se vinculó al año gravable 2007, el término de prescripción debe contarse a partir de la presentación de la declaración de renta del año 2007, esto es, desde el 5 de junio de 2008, fecha que coincide con el vencimiento del plazo para declarar según lo dispuso el Decreto 4818 de 2007.

¹ Al respecto, cita las siguientes sentencias: del 17 de julio de 2008, radicado: 17001-23-31-000-2002-00208-01 (16030), Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz; del 7 de junio de 2006, radicado: 05001-23-31-000-2000-03509-01 (15008), Consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa; del 17 de noviembre de 2005, radicado: 05001-23-31-000-1997-00115-01 (13804), Consejero ponente: Héctor J. Romero Díaz.

Así las cosas, el plazo máximo con el que contaba la DIAN para notificar el pliego de cargos vencía el 5 de junio de 2010. Por tal razón, al notificarse el 9 de septiembre de ese año, se hizo de manera extemporánea pues la facultad sancionatoria ya le había prescrito.

3.2.- La DIAN no probó el daño causado con la omisión de la contribuyente de enviar la información solicitada; sólo se limitó a transcribir en la hoja 3 del pliego de cargos, sin citar la fuente, unos argumentos que le son comunes a todos los procesos donde opta por la imposición de sanciones.

Tal como lo dispuso la Corte Constitucional en la Sentencia C-160 de 1998, la Administración Tributaria tiene la carga de determinar el daño real que le causa el incumplimiento, por parte del contribuyente, de la obligación contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, lo que no ocurrió en el caso concreto.

4. Oposición

La U.A.E. DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los argumentos que pasan a resumirse:

4.1. - La contribuyente, en los términos de la Resolución 12690 del 29 de octubre de 2007 y el artículo 631 del Estatuto Tributario, estaba obligada a presentar la información exógena del año 2007, ya que sus ingresos brutos fueron superiores a \$1.500.000.000.

Al incumplir con dicha obligación, se le impuso la sanción consagrada en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

4.2.- De conformidad con el artículo 637 del Estatuto Tributario las sanciones se pueden imponer en las liquidaciones oficiales o mediante resolución independiente.

Conforme lo prevé el artículo 638 ibídem, si la sanción se impone mediante resolución independiente, el término de prescripción es de dos años, contados a partir de la fecha de presentación de la declaración del impuesto de renta correspondiente al año en que ocurrió la irregularidad sancionable, sin que por ello

pueda entenderse que las sanciones deban estar vinculadas a una vigencia fiscal determinada.

Así lo concluyó el Consejo de Estado en las sentencias del 31 de julio de 1998, expediente: 8926, Consejero ponente: Julio Enrique Correa Restrepo, y del 26 de noviembre de 2009, expediente: 17435, Consejero ponente: William Giraldo Giraldo.

4.3.- Para el presente caso, la obligación de la contribuyente de suministrar información por el año gravable 2007, conforme con lo dispuesto en la Resolución No. 12690 de 2007, debía cumplirse el 17 de abril de 2008.

En ese orden de ideas, como el año en el que ocurrió el hecho sancionable fue el 2008, el término de prescripción -2 años- se comienza a contar desde el vencimiento del término para presentar la declaración del impuesto de renta de ese año, esto es, desde el 5 de agosto de 2009, conforme con el artículo 15 del Decreto 4680 de 2008.

Así las cosas, el pliego de cargos fue notificado dentro del término otorgado por el legislador, toda vez que la diligencia de notificación se efectuó el 15 de septiembre de 2010.

SENTENCIA APELADA

En la sentencia proferida en el trámite de la audiencia inicial llevada a cabo el 4 de abril de 2013, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se resumen a continuación (fl. 110-112):

1.- La Sección Cuarta del Consejo de Estado, en reiterada jurisprudencia, ha explicado que, conforme lo dispone el artículo 638 del Estatuto Tributario, cuando las sanciones se imponen en resolución independiente, se debe formular pliego de cargos 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.

2.- En el caso concreto se encuentra probado que la DIAN sancionó a la demandante mediante resolución independiente, por lo que para establecer el término de prescripción del artículo 638 del Estatuto Tributario, debe considerarse el año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable y no el de la vigencia fiscal investigada.

Como la irregularidad sancionable ocurrió en el año 2008, en vista de que el artículo 18 de la Resolución No. 12690 de 2007 dispone que el plazo para presentar la información solicitada venció el 17 de abril de 2008, el término de 2 años para formular pliego de cargos debe contabilizarse a partir de la fecha en la que la contribuyente estaba obligada a presentar la declaración de renta por el año 2008, esto es, a partir del 5 de agosto de 2009, de acuerdo con los plazos establecidos en el artículo 15 del Decreto 4680 de 2008.

Así las cosas, como el pliego de cargos fue notificado el 15 de septiembre de 2010 no prospera el cargo de prescripción alegado en la demanda.

Debe tenerse en cuenta, además, que la resolución sanción fue notificada dentro de los seis meses establecidos en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

3.- En la demanda se cita como fundamento de sus pretensiones, la sentencia del Consejo de Estado 17 de julio de 2008 –expediente 16170-.

Sin embargo, no se comparte dicho criterio *“como quiera que en sentencia posteriores a las citadas, por ejemplo la 17435 proferida el 26 de noviembre de 2009 con ponencia del Dr. William Giraldo Giraldo, el mismo Consejo de Estado ha rectificado su jurisprudencia sobre el tema, precisando que **el término de prescripción se computa desde la fecha en que se presentó la declaración de renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año o período gravable en el cual ocurrió la irregularidad sancionable**”*.

En ese sentido, *“esta Judicatura se aparta del criterio acogido en las decisiones del Consejo de Estado invocadas por la parte actora, en las que se ha aceptado que el pliego de cargos debe notificarse dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de la presentación de la declaración de renta y complementarios para la vigencia fiscal investigada, porque se insiste, la interpretación a la que se acoge la Sala pues se ajusta a derecho y tiene respaldo en pronunciamientos de la Alta*

Corporación, como son la (sic) sentencias 10156 del 11 de agosto de 2000 con ponencia del Dr. Daniel Manrique Guzmán, 14790 del 17 de agosto de 2006 con ponencia del Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié”.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante interpone recurso de apelación con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

Para el efecto, reitera los argumentos expuestos en la demanda y, adicionalmente, manifiesta:

1.- Ante la diferencia de criterios existente sobre la interpretación que debe dársele al artículo 638 del Estatuto Tributario, le corresponde al Consejo de Estado, como Máximo Tribunal, unificar la jurisprudencia y, por ende, definir cuál es la interpretación correcta de la norma y en qué casos se debe entender que la sanción está relacionada con una vigencia fiscal determinada.

2.- En la demanda se alegó que la DIAN, al imponerle la sanción a la contribuyente, no había determinado ni probado el daño causado por la irregularidad cometida, sin que en la sentencia se hiciese algún pronunciamiento al respecto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

El apoderado de la demandante (fl. 132-135) y la U.A.E. DIAN (fl. 136-138) presentaron alegaciones en segunda instancia, para lo que reiteraron los argumentos expuestos en la demanda, el recurso y la contestación, respectivamente.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto en la presente instancia procesal.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sección determinar si en el caso concreto se configuró el fenómeno de la prescripción de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria y, en consecuencia, son nulos los actos administrativos demandados.

Para el efecto, se estudiará el precedente de la Sección sobre la materia a fin de aclarar la interpretación del artículo 638 del Estatuto Tributario.

2. Línea jurisprudencial sobre la forma de contabilizar el término de prescripción de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria

2.1.- 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 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).

2.2.- 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.

2.3.- Una primera tesis sería la que se desarrolla en la sentencia del 31 de julio de 1998, radicación número: 25000-23-27-000-11415-02-8926, Consejero ponente: Julio Enrique Correa Restrepo, 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.

En dicha 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 durante el cual 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.**

Eso es así, por cuanto el artículo el artículo 684 del Estatuto Tributario, que autoriza a la Administración 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"*** (Negritas fuera de texto).

En ese orden de ideas, concluyó la sentencia en cita:

"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).

2.4.- Esa tesis fue reiterada por esta Sección en las sentencias del 11 agosto de 2000, expediente 10156, Consejero ponente: Daniel Manrique Guzmán; 17 de agosto de 2006, radicación número: 76001-23-25-000-2001-02468-01(14790), Consejero ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié; 8 de noviembre de 2007, radicado número: 08001-23-31-000-2000-01031-01(15600), Consejera ponente: Ligia López Díaz; 26 de noviembre de 2009, radicación número: 66001-23-31-000-2008-00011-01(17435), Consejero ponente: William Giraldo Giraldo y; 17 de julio de 2014, Radicado número: 54001-23-33-000-2012-00071-01 (20161), Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

2.5.- Una segunda tesis sería la desarrollada en la sentencia del 7 de junio de 2006, radicación número: 05001-23-31-000-2000-03509-01(15008), Consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa, con ocasión del estudio de la legalidad de una sanción por libros de contabilidad impuesta al contribuyente por no presentar el registro auxiliar de inventarios en el trámite de una inspección tributaria adelantada en el año 1998 para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al impuesto de renta por el año gravable 1995.

En dicha oportunidad se 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 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 las conductas 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, partiendo 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 de ideas, 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).

3. Alcance del artículo 638 del Estatuto Tributario

3.1.- De la relación anterior, podría concluirse, en principio, que 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.

Se dice que en principio, porque un análisis detenido de dichas providencias conduce a otra conclusión.

La primera tesis 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. Pero, en este caso, debe tenerse en cuenta que el supuesto fáctico que originó la sanción trataba de una solicitud de información, no de una irregularidad vinculada a un período gravable determinado.

Por el contrario, la segunda argumentación parte de diferenciar si la conducta sancionable está vinculada o no a un período fiscal. En este último caso, 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 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.

3.2.- Para la Sala, conforme con lo expuesto, en la segunda tesis, que, se repite, no es contradictoria con la primera, cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, la Administración Tributaria debe formular el pliego de cargos 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, **si ésta se vincula de manera**

directa con dicho año, o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas, so pena de que opere la prescripción de la facultad sancionatoria.

Si la *“falta”* no se vincula con un período gravable determinado, su referente será el año gravable en que ocurrió el hecho.

Todo por dos razones: Una, la interpretación armónica de dicha disposición, 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. Otra, la naturaleza misma del plazo prescriptivo, que impone concluir que él empiece a correr una vez se configure el incumplimiento.

3.3.- En ese orden de ideas, el *dies a quo* debe contabilizarse a partir de la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período gravable **que corresponda al hecho sancionable**, es decir:

- a) 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.
- b) Cuando la conducta sancionable sí se vincula a un período fiscal específico, en tanto es producto, para citar un caso, de irregularidades en la contabilidad de un período determinado, el término comienza a correr desde la presentación de la declaración de la **vigencia fiscal investigada toda vez que de ella se deriva la conducta sancionable**.

3.4.- La finalidad del artículo 638 del Estatuto Tributario no es otra que otorgarle a la Administración tiempo suficiente para identificar, investigar, fiscalizar y sancionar las eventuales irregularidades u omisiones en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables y de terceros.

La interpretación, que se reitera en esta sentencia, favorece la seguridad jurídica, principio que *“apunta a la estabilidad de la persona dentro del ordenamiento, de*

forma tal que la certeza jurídica en las relaciones de derecho público o privado, prevalezca sobre cualquier expectativa, indefinición o indeterminación”².

4. Análisis del caso concreto

4.1.- En el proceso se encuentra probado que mediante la Resolución Sanción No. 072412011000138 de 14 de marzo de 2011, confirmada por la Resolución No. 900.075 del 29 de marzo de 2012, la DIAN le impuso una sanción a la demandante por valor de \$314.610.000, por el incumplimiento de la obligación de suministrar información (fl. 19-27 y 34-39).

4.2.- La sanción tuvo como fundamento la facultad prevista en el artículo 631 del Estatuto Tributario, en virtud de la cual la DIAN puede solicitar información a las personas y entidades, contribuyentes y no contribuyentes, con el fin de efectuar los estudios y cruces necesarios para el debido control de los tributos.

Dicha facultad fue ejercida en la Resolución No. 12690 del 29 de octubre de 2007, *“por la cual se establece para el año gravable 2007, 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 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”*.

En dicha resolución se dispuso, entre otras obligaciones, que las personas jurídicas y asimiladas, obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, sean entidades públicas o privadas y las personas naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando los ingresos brutos del año gravable 2006, fueran superiores a mil quinientos millones de pesos (\$ 1.500.000.000) estaban obligadas a suministrar la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario³.

² Corte Constitucional, Sentencia T-284 de 1994.

³ Cfr. artículos 1 y 2, literales a) de la Resolución No. 12690 de 2007.

Obligación que, según los actos demandados, debía cumplir la señora Mandón González, el 17 de abril de 2008, conforme con el plazo dispuesto en el artículo 18 de la mencionada resolución.

4.3.- Para la Sala es claro que la información exógena solicitada por la DIAN **no se vincula de manera directa a un período gravable específico**, por lo que, de acuerdo con lo expuesto en el aparte precedente, el término de prescripción de la facultad sancionatoria debe contabilizarse desde la fecha en la que la contribuyente estaba obligada a presentar la declaración de renta por el año 2008, esto es, desde el 5 de agosto de 2009, de acuerdo con los plazos establecidos en el artículo 15 del Decreto 4680 de 2008.

Así las cosas, como en el expediente se encuentra probado que el pliego de cargos formulado por la DIAN a la demandante fue notificado por correo certificado el día 15 de septiembre de 2010, según consta en la guía de Servientrega No. 1032048750 que obra en el folio 20 del cuaderno anexo, esto es, **en el término otorgado por el legislador**⁴, se procederá a confirmar la sentencia recurrida.

5. Del daño

Para la demandante, los actos administrativos impugnados son nulos, además, porque la DIAN no determinó ni probó el daño que le causó el incumplimiento de la obligación de presentar la información exógena solicitada por la Resolución No. 12690 de 2007.

Sobre este asunto, la Sección ha sido enfática en afirmar que la conducta omisa del demandante obligado a suministrar la información tributaria necesaria para realizar estudios y cruces de información, siempre causa daño a la Administración Tributaria, en tanto le impide realizar sus funciones de fiscalización de manera adecuada, para el debido control de los tributos.

Por tal razón, se ha concluido que no es menester, en este tipo de casos, aplicar los lineamientos señalados por la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998, pues no se trata de errores en la información a las que se refirió la

⁴ La DIAN tenía hasta el 5 de agosto de 2011 para notificar el pliego de cargos.

sentencia de constitucionalidad, sino a la infracción por incumplir la obligación de informar⁵.

Así las cosas, se confirmará la sentencia objeto de recurso de apelación.

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

1.- Por lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia, se **CONFIRMA** la sentencia del 4 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

2.- Se **RECONOCE** personería para actuar al abogado Luis Alfonso Jaimes Plata, como apoderado judicial de la U.E.A. DIAN, en los términos del poder que obra a folio 139 del expediente.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente de la Sección

⁵ Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de julio de 2014, Radicación: 54001-23-33-000-2012-00071-01 [20161], Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ