

FACULTAD SANCIONATORIA – Alcance. No puede ser utilizada por la administración tributaria de forma arbitraria / GRADUALIDAD DE LA SANCION – Reiteración jurisprudencial. Está sujeta a los criterios de constitucionalidad expuestos en sentencia C-160 de 1998 / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION – Debe atender tanto los criterios de justicia y equidad, como los razonabilidad y proporcionalidad / FALTA DE ENTREGA Y ENTREGA TARDIA DE INFORMACION – Como omisiones sancionables no son equiparables para fundamentar un potencial daño fiscal / FALTA DE ENTREGA DE INFORMACION – Su ejercicio afecta en mayor medida la efectividad en la gestión y fiscalización tributaria / ENTREGA TARDIA DE INFORMACION – Su efectos dañinos, están sometidos al tiempo de mora que trascorra en su entrega / GRADUALIDAD DE LA SANCION – No procede si se le impide a la administración efectuar cruces de información

Al respecto, la Sala ha reiterado que es evidente 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 solo los criterios de justicia y equidad, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998. También ha precisado que aunque la falta de entrega de información y la entrega tardía de esta inciden en las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido. Ello, por cuanto mientras la falta de entrega afecta considerablemente la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de estas, la entrega tardía impacta la oportunidad en su ejercicio, de acuerdo con el tiempo de mora que trascorra, de manera que si este es mínimo, no alcanza a obstruir con carácter definitorio el ejercicio de la fiscalización pero si, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega. Además, el criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente la actitud colaboradora del contribuyente. En el caso en estudio, está probado que la actora no entregó la información razón por la cual la DIAN impuso la tarifa máxima (5%) pues se "*sigue impidiendo a la DIAN efectuar cruces de información para la determinación de impuestos y demás aspectos estadísticos*". Según lo expuesto, el demandante no presentó la información, lo que revela la falta de colaboración con las autoridades tributarias y la imposibilidad de esta de efectuar cruces de información, lo que excluye la posibilidad de graduar la sanción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 651

NOTA DE RELATORIA: Sobre la gradualidad de la sanción se reitera la sentencia de la Corporación de 23 de abril de 2015, Exp. 73001-23-31-000-2011-00504-01(20355), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: El señor Antonio María Mora formuló demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos por los que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN profirió pliego de cargos e impuso sanción por no presentar información de renta por el año gravable 2007, así mismo solicitó el estudio de legalidad del acto

que resolvió de forma negativa la solicitud de revocatoria directa formulada contra la resolución sanción; pues en su entender para el momento en el que fue expedido el pliego de cargos, había operado el fenómeno de prescripción de la facultad sancionatoria y en todo caso afirmó que la sanción impuesta violó los límites del artículo 651 del E.T. La Sala revocó el fallo del Tribunal Administrativo de Tolima que declaró probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa y se inhibió para pronunciarse sobre el fondo del asunto y, en su lugar, negó su nulidad, por cuanto concluyó que si bien es dable exigir la interposición del recurso de reconsideración contra la resolución sanción, como medio idóneo para agotar la vía gubernativa, si este se formula con otro nombre, resulta indiferente su denominación, siempre que la impugnación sea oportuna, de manera que la Administración lo debe resolver como tal, incluso si se denomina revocatoria directa. En consecuencia, la Sala encontró agotada la vía gubernativa y analizó los argumentos de fondo de la demanda, respecto de los cuales señaló que tratándose de la forma de contabilizar el término de prescripción de la facultad sancionatoria cuando la infracción no se vincula a un periodo gravable, este empieza a correr desde la presentación de la declaración del año en que ocurrió la irregularidad sancionable, pues si bien el hecho sancionable ocurrió en el 2008, la irregularidad sancionable se dio la presentación de declaración de renta el 24 de agosto de 2009, momento desde el cual se contabiliza el término de dos años de que trata el 638 del E.T., de forma tal que el pliego de cargos se debía notificar hasta el 24 de agosto de 2011, notificación que se surtió el 28 de julio de 2010, es decir dentro del término referido, por lo que la Sala concluyó que no operó la prescripción. Por otra parte, afirmó que la sanción impuesta no violó el artículo 651 del E.T., pues la administración tributaria atendió los criterios de justicia y equidad, así como a los de proporcionalidad y razonabilidad, establecidos por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998.

TERMINO DE PRESCRIPCION DE LA FACULTAD SANCIONATORIA – Forma de contabilizarlo respecto de infracciones que no se vinculan de manera directa al periodo gravable. Reiteración jurisprudencial. / IRREGULARIDAD SANCIONABLE – Se sujeta a que la conducta esté o no vinculada a un periodo fiscal determinado / PRESCRIPCION DE LA SANCION VINCULADA A UN PERIODO FISCAL– El término se debe contabilizar desde la presentación de la declaración de la vigencia fiscal investigada / PRESCRIPCION DE LA SANCION POR IRREGULARIDAD NO VINCULADA A UN PERIODO FISCAL – El término corre desde la presentación de la declaración del año en el que se incurrió en la irregularidad sancionable

El artículo 638 del Estatuto Tributario prevé que “[c]uando 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.” Para determinar el periodo en el cual se cometió la irregularidad sancionable, la Sala ha distinguido si la conducta sancionable está o no vinculada a un periodo fiscal determinado. En el primer caso, por ejemplo, cuando se impone una sanción por irregularidades la contabilidad, el término de prescripción comienza a correr desde la presentación de la declaración de la vigencia fiscal investigada por cuanto de ella se deriva la conducta sancionable. En el segundo, esto es, cuando la infracción **no se vincula de manera directa a un periodo gravable**, como en este asunto, el término de prescripción empieza a correr desde la presentación de la declaración del año en que ocurrió la irregularidad sancionable, esto es, cuando vence el plazo para presentar la información. (...) La irregularidad sancionable ocurrió en el año 2008,

toda vez que conforme con la Resolución No. 12690 del 29 de octubre de 2007, y teniendo en cuenta el último dígito del NIT del demandante, (33) el plazo para presentar la información solicitada vencía el 2 de abril de 2008. En consecuencia, el término de dos años, previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario para formular el pliego de cargos, debe contarse a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable de 2008 (24 de agosto de 2009).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 638

NOTA DE RELATORIA: Sobre la forma de contabilizar el término de prescripción de la facultad sancionatoria se reitera la sentencia de la Corporación de 21 de agosto de 2014, Exp. 54001-23-33-000-2012-00074-01(20110), C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA – Noción. / AGOTAMIENTO DE LA VIA GUBERNATIVA – Alcance. No es obligatoria si la administración no le permite al administrado interponer los recursos pertinentes / ACTO SANCIONATORIO – En su contra procede el recurso de reconsideración, cuya interposición es obligatoria para agotar la vía gubernativa / RECURSO DE RECONSIDERACION EN MATERIA SANCIONATORIA – Requisitos. Se debe formular dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto sancionatorio / RECURSO DE RECONSIDERACION – Indiferente del nombre que se le dé, se debe resolver como tal, incluso, si se denomina revocatoria directa / PRINCIPIO DE PREVALENCIA DEL DERECHO SUSTANCIAL – Resulta aplicable cuando lo que se busca es hacer efectivo el derecho a impugnar un acto administrativo

En concreto, determina si procede el fallo inhibitorio por falta de agotamiento de la vía gubernativa o si debe estudiarse la legalidad de la sanción por no informar impuesta por la DIAN a la actora y del acto que no accedió a la solicitud de revocatoria directa. El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo prevé el agotamiento de la vía gubernativa como presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pues dispone que *“La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo, y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo”*. La norma también señala que *“si las autoridades administrativas no hubieran dado oportunidad de interponer los recursos procedentes, los interesados podrán demandar directamente los correspondientes actos.”* En consecuencia, no es obligatorio agotar la vía gubernativa si la Administración no le permite al administrado interponer los recursos pertinentes. El artículo 720 del Estatuto Tributario prevé que, salvo norma especial, contra las resoluciones que imponen sanciones, entre otros actos definitivos, procede el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto sancionatorio. En relación con las resoluciones que imponen sanciones, que son los que interesan en esta oportunidad, el recurso de reconsideración es obligatorio para agotar la vía gubernativa. Según el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, el agotamiento de la vía gubernativa se produce cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, los recursos interpuestos se hayan decidido y *“cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición y de queja”*, pues estos no son obligatorios (art. 51 del mismo ordenamiento). Así, cuando el recurso es obligatorio, como el de apelación (artículo 51 del C.C.A) o el de reconsideración (artículo 720 del Estatuto Tributario), el administrado debe interponerlos para que

la Administración los resuelva y quede agotada la vía gubernativa como consecuencia de la decisión del recurso. El artículo 722 literal b) del Estatuto Tributario señala como uno de los requisitos del recurso de reconsideración, su interposición dentro de la oportunidad legal, esto es, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto definitivo. La Sala precisa que es indiferente el nombre que se dé al recurso, incluso, que se denomine “revocatoria directa”, que es un recurso administrativo extraordinario, siempre que la impugnación sea oportuna. Lo anterior, para garantizar el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre las formas y el debido proceso, por cuanto lo fundamental es hacer efectivo el derecho a impugnar un acto administrativo. (...) Todo lo anterior refleja que el escrito fue presentado como recurso de reconsideración, razón por la que correspondía a la Administración resolverlo como tal.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 135 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 722 LITERAL B / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 63 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 51 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 70 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 736

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., veintisiete (27) de agosto de dos mil quince (2015)

Radicación número: 73001-23-31-000-2012-00335-01(21014)

Actor: ANTONIO MARIA MORA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 25 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, mediante la cual se dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. DECLARAR probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, propuesta por la entidad accionada, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLÁRASE INHIBIDA para pronunciarse de fondo en el asunto, por no agotamiento de la vía gubernativa

TERCERO: Disponer el archivo del expediente, una vez en firme esta decisión

[...]

ANTECEDENTES

El 28 de julio de 2010, la DIAN profirió pliego de cargos 092382010000155 mediante el cual propuso imponer al actor sanción de \$314.610.000 por no informar por el año gravable 2007. El pliego de cargos fue notificado por correo el 30 de julio de 2010.

El 14 de febrero de 2011, la DIAN profirió la Resolución Sanción 092412011000034 en la que impuso la sanción propuesta en el pliego de cargos¹. El acto sancionatorio fue notificado por correo el 15 de febrero de 2011².

El 14 de abril de 2011, la demandante solicitó la revocatoria directa de la resolución sanción³.

Por Resolución 900.001 del 5 de marzo de 2012, notificada el 15 del mismo mes, la DIAN negó la solicitud de revocatoria directa.

DEMANDA

ANTONIO MARÍA MORA, en ejercicio de la acción establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERO: Que se declare la nulidad del acto administrativo contentivo en la Resolución Sanción Número 092412011000034 notificado 15 de febrero de 2011, junto con la resolución de revocatoria directa número 900.001 de fecha 5 de marzo de 2012 y notificada el día 15 de marzo de 2012, correspondiente a la sanción por no información (sic) exógena por la suma de TRESCIENTOS CATORCE MILLONES SEISCIENTOS DIEZ MIL PESOS MONEDA CORRIENTE (\$314.610.000.00) proferidas por la Administración Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, se decrete y QUE QUEDE EN FIRME la información exógena presentada por mi

¹ Folios 60 a 66 cuaderno de pruebas

² Folio 67 cuaderno de pruebas

³ Folios 68 y 69 cuaderno de pruebas

poderdante ya que la misma no ha tenido pliego de cargos adicional al mencionado en esta discusión jurídica.

TERCERO: Que como consecuencia se establezca el derecho que le asiste a mi poderdante a que se declare LA PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD SANCIONATORIA que tenía la Administración Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué, en cumplimiento de lo establecido en el Artículo 638 del Estatuto Tributario.

CUARTO: Que se suspenda el cobro coactivo a mi poderdante dentro del proceso que adelanta esta administración”.

Citó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 13 y 29 de la Constitución Política.
- Artículos 631, 638, 651, 720, 775 y 746 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Prescripción de la facultad sancionatoria

El término de dos (2) años para formular el respectivo pliego de cargos, cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, debe contarse 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 sancionable.

Si la base que debe tenerse en cuenta para imponer la sanción por no presentar la información exógena es la contenida en la declaración de renta correspondiente al año gravable 2006 (presentada el 13 de agosto de 2007), el plazo para proferir el pliego de cargos venció el 13 de agosto del año 2009. Por lo tanto, el pliego de cargos proferido el 28 de julio de 2010 resulta extemporáneo.

No obstante, si la base que debe tenerse en cuenta es la de la declaración de renta del año gravable 2007 (presentada el 21 de junio de 2008), el plazo para proferir el pliego de cargos venció el 21 de junio de 2010. En este caso, el pliego también resulta extemporáneo porque se profirió el 28 de julio de 2010.

El término para imponer la sanción se cuenta a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta correspondiente al año gravable por el que se pide reportar información.

2. Reducción de la sanción

El demandante cumplió los supuestos previstos en el artículo 651 del Estatuto Tributario para acceder a la reducción de la sanción al 20%, pues, para el efecto, no debía interponer recurso de reconsideración. En consecuencia, la sanción máxima determinada por la DIAN vulnera el artículo 651 ib.

3. Independencia de procesos sancionatorios

Si el contribuyente presenta la información la DIAN debe formular nuevo pliego de cargos y no puede imponer de plano la sanción. En el caso concreto, el demandante presentó la información, por lo cual, en garantía del derecho de defensa, la DIAN debió proferir nuevo pliego de cargos.

4. Gradualidad de la sanción

El artículo 651 del Estatuto Tributario permite a la DIAN graduar la sanción pues existen unos límites máximos. En este caso si bien la infracción se consumó, dentro de la oportunidad para presentar descargos el demandante presentó la información y alegó la prescripción de la facultad sancionatoria. No obstante, la DIAN no graduó la sanción e impuso la máxima permitida.

5. Procedencia del beneficio de auditoría

Si bien es cierto que la información exógena que debía remitirse corresponde al año gravable 2007, este es un hecho accesorio a la declaración de renta del mismo periodo fiscal que está cobijado por el beneficio de auditoría. En consecuencia, debe someterse a la misma suerte jurídica de la declaración tributaria.

Por ello, si la declaración de renta del año gravable 2007 se presentó el 21 de junio de 2008 y adquirió firmeza el 21 de diciembre de 2008, existe prescripción de la facultad sancionatoria.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN propuso las siguientes excepciones:

Inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa, por cuanto la demandante no interpuso recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio sino que optó por la solicitud de revocatoria directa del acto acusado.

Además, a través de la solicitud de revocatoria directa, el actor no controvertió la prescripción de la facultad sancionatoria, el beneficio de auditoría ni la gradualidad de la sanción.

En consecuencia, la Administración no conoció en vía gubernativa los argumentos en los que se basan las pretensiones de la demanda, es decir, no tuvo la oportunidad de revisar sus propios actos administrativos y de pronunciarse de fondo al respecto.

Inepta demanda por omisión en los fundamentos del concepto de la violación porque el actor mencionó como violados los artículos 720, 746 y 775 del Estatuto Tributario, pero no sustentó con hechos ni jurídicamente el concepto de la violación.

Igualmente, se opuso a las pretensiones en los siguientes términos:

No existe prescripción de la facultad sancionatoria pues el plazo para notificar el pliego de cargos vencía el 24 de agosto de 2011, esto es, dos años después de la fecha prevista para declarar renta por el año gravable 2008, según el artículo 15 del Decreto 4680 del 12 de diciembre de 2008.

Lo anterior, porque conforme con el artículo 18 de la Resolución 12690 de 2007, el 2 de abril de 2008, el actor debió presentar la información exógena correspondiente al año gravable 2007 y no lo hizo, por lo que es en ese año en que se incurrió en la infracción sancionable (2008). En consecuencia, al momento de notificarse el pliego de cargos (30 de julio de 2010) no había prescrito la facultad sancionatoria de la DIAN.

No procede la reducción de la sanción al 20% porque la DIAN no exigió al demandante que presentara el recurso de reconsideración para acceder al beneficio en mención. Además, la Administración le informó al actor los requisitos para acceder al beneficio de la reducción de la sanción, pero este no los cumplió.

En relación con la independencia de procesos sancionatorios, se advierte que el demandante no presentó la información requerida. En consecuencia, no subsanó la omisión, razón por la cual no procede un nuevo pliego de cargos.

Frente al beneficio de auditoría, debe tenerse en cuenta que se refiere a la facultad de revisión de las declaraciones y que nada tiene que ver con la facultad sancionatoria en lo que se refiere a la imposición de sanciones en resoluciones independientes por incumplimiento de un deber formal.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa propuesta por la demandada y se declaró inhibido para pronunciarse de fondo. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Uno de los presupuestos de procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es el agotamiento de la vía gubernativa, consagrado en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo, que conduce a la necesidad de usar los recursos legales para impugnar los actos administrativos, con el fin de que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus decisiones, y de revocarlas, modificarlas o aclararlas.

En el caso concreto, la actora no agotó la vía gubernativa, pues no interpuso el recurso de reconsideración contra la resolución sanción, omisión que no es subsanable.

Comoquiera que no se interpuso el recurso obligatorio, esto es, el de reconsideración, no se analiza de fondo el acto que decidió la revocatoria directa por cuanto este no subsana la omisión del actor de agotar debidamente la vía gubernativa.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

La decisión del Tribunal no se ajustó a derecho, pues si se consideraba que la resolución sanción estuvo bien notificada, la demandada debió probarlo con el fin de que la actora interpusiera el recurso de reconsideración. Como no se hizo así, el *a quo* debió acceder a las pretensiones y no declararse inhibido por falta de agotamiento de la vía gubernativa, pues para su defensa la contribuyente no tuvo medio diferente a la solicitud de revocatoria directa.

A la demandante se le impidió agotar la vía gubernativa porque la DIAN no probó la notificación, en debida forma, de la resolución sanción. En consecuencia, está debidamente justificada la falta de agotamiento de la vía gubernativa. Además, la actora estaba dentro de la excepción prevista en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo y podía acudir directamente a la Jurisdicción, sin agotar la vía gubernativa.

Para declarar probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, el *a quo* debió solicitar de oficio la prueba de la debida notificación del acto para demostrar que no se interpuso el recurso por desconocimiento del contribuyente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión y la **demandada** reiteró los planteamientos de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 25 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima.

En concreto, determina si procede el fallo inhibitorio por falta de agotamiento de la vía gubernativa o si debe estudiarse la legalidad de la sanción por no informar impuesta por la DIAN a la actora y del acto que no accedió a la solicitud de revocatoria directa.

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo prevé el agotamiento de la vía gubernativa como presupuesto procesal de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pues dispone que *“La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo, y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo”*.

La norma también señala que *“si las autoridades administrativas no hubieran dado oportunidad de interponer los recursos procedentes, los interesados podrán demandar directamente los correspondientes actos.”* En consecuencia, no es obligatorio agotar la vía gubernativa si la Administración no le permite al administrado interponer los recursos pertinentes.

El artículo 720 del Estatuto Tributario prevé que, salvo norma especial, contra las resoluciones que imponen sanciones, entre otros actos definitivos, procede el recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto sancionatorio. En relación con las resoluciones

que imponen sanciones, que son los que interesan en esta oportunidad, el recurso de reconsideración es obligatorio para agotar la vía gubernativa⁴.

Según el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo, el agotamiento de la vía gubernativa se produce cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, los recursos interpuestos se hayan decidido y *“cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición y de queja”*, pues estos no son obligatorios (art. 51 del mismo ordenamiento). Así, cuando el recurso es obligatorio, como el de apelación (artículo 51 del C.C.A) o el de reconsideración (artículo 720 del Estatuto Tributario), el administrado debe interponerlos para que la Administración los resuelva y quede agotada la vía gubernativa como consecuencia de la decisión del recurso.

El artículo 722 literal b) del Estatuto Tributario señala como uno de los requisitos del recurso de reconsideración, su interposición dentro de la oportunidad legal, esto es, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto definitivo⁵.

La Sala precisa que es indiferente el nombre que se dé al recurso, incluso, que se denomine *“revocatoria directa”*, que es un recurso administrativo extraordinario⁶, siempre que la impugnación sea oportuna. Lo anterior, para garantizar el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre las formas y el debido proceso, por cuanto lo fundamental es hacer efectivo el derecho a impugnar un acto administrativo.

En el caso en estudio, la resolución sanción se notificó por correo el 15 de febrero de 2011, hecho no discutido por las partes, por lo que el plazo para controvertirla vencía el 15 de abril de 2011.

⁴ De acuerdo con el artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario, se puede prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente a la Jurisdicción solo cuando se demanden las liquidaciones oficiales de revisión, siempre y cuando se atienda en debida forma el requerimiento especial. En este caso la liquidación oficial de revisión debe demandarse dentro de los cuatro meses siguientes a su notificación.

⁵ Artículo 720 del Estatuto Tributario

⁶ Artículos 70 del Código Contencioso Administrativo y 736 del Estatuto Tributario

El 14 de abril de 2011, esto es dentro del término legal, la demandante impugnó la resolución sanción mediante escrito que denominó "solicitud de revocatoria directa". Al efecto manifestó que el acto recurrido incurre en las causales de nulidad previstas en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. Todo lo anterior refleja que el escrito fue presentado como recurso de reconsideración, razón por la que correspondía a la Administración resolverlo como tal.

Mediante Resolución 900.001 del 5 de marzo de 2012, "por la cual se decide una solicitud de revocatoria directa", la DIAN se pronunció sobre la improcedencia de la solicitud de revocatoria. Adicionalmente, efectuó un análisis de los argumentos planteados por el recurrente respecto a la legalidad de los actos demandados y concluyó, entre otras cosas, lo siguiente:

"El despacho no encuentra vulneración alguna al debido proceso ni al derecho de defensa invocados por el contribuyente, toda vez que estos procedimientos sancionatorios se encuentran reglados en el Estatuto Tributario y en normas especial (sic) sobre la materia y desde el inicio de la investigación, el contribuyente tuvo la oportunidad de controvertir la sanción propuesta por la administración en el pliego de cargos y conoció cada uno de los actos administrativos proferidos en tiempo, garantizando los derechos mencionados, por medio de las notificaciones efectuadas.

"...

Con el fin de verificar el cumplimiento aunque extemporáneo de presentar la información en medio magnético por el año gravable 2007 se observa que el contribuyente no presentó la información pues al ser verificados por ésta Subdirección los formatos Nos. 1001, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007, 1009 y 1011 no figuran registros, de lo que se establece que el contribuyente no cumplió con la obligación de presentar la información lo que sigue impidiendo a la DIAN efectuar cruces de información para la determinación de impuestos y demás aspectos estadísticos (folios 67 a 72).

Al no estar probada la actitud de colaboración del contribuyente de suministrar la información en medio magnético por el año gravable 2007 para cesar los efectos que el incumplimiento produce, se demuestra el daño para la entidad el cual persiste al no presentar en debida forma la información a que se encontraba obligado, conforme a lo afirmado por el recurrente, que nunca presentó la información".

En consecuencia, se entiende que la actora interpuso el recurso de reconsideración oportunamente y en debida forma, razón por la que debe entenderse que fue resuelto por la Resolución 900.001 del 5 de marzo de 2012, que agotó la vía gubernativa y habilitó al demandante para acudir ante la jurisdicción contencioso administrativa para obtener una decisión de fondo.

Por lo anterior, se revoca el fallo inhibitorio y se analizan de fondo los argumentos de la demanda.

Prescripción de la facultad sancionatoria

Según el demandante, el término de dos (2) años para formular el pliego de cargos, cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, debe contarse 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 sancionable. Estimó que operó la prescripción de la facultad sancionatoria, toda vez que la base que debe tenerse en cuenta para imponer la sanción por no presentar la información exógena es la contenida en la declaración de renta correspondiente al año gravable 2006 (presentada el 13 de agosto de 2007). En consecuencia, el plazo para proferir el pliego de cargos venció el 13 de agosto del año 2009, por lo que el pliego, proferido el 28 de julio de 2010, resulta extemporáneo.

Estimó, además, que si la base que debe tenerse en cuenta es la de la declaración de renta del año gravable 2007 (presentada el 21 de junio de 2008), el plazo para proferir el pliego de cargos venció el 21 de junio de 2010. En este caso, el pliego también resulta extemporáneo porque se profirió el 28 de julio de 2010.

El artículo 638 del Estatuto Tributario prevé que “[c]uando 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.”

Para determinar el periodo en el cual se cometió la irregularidad sancionable, la Sala ha distinguido si la conducta sancionable está o no vinculada a un periodo fiscal determinado. En el primer caso, por ejemplo, cuando se impone una sanción por irregularidades la contabilidad, el término de prescripción comienza a correr desde la presentación de la declaración de la vigencia fiscal investigada por cuanto de ella se deriva la conducta sancionable. En el segundo, esto es, cuando la infracción **no se vincula de manera directa a un periodo gravable**, como en este asunto, el término de prescripción empieza a correr desde la presentación de la declaración del año en que ocurrió la irregularidad sancionable, esto es, cuando vence el plazo para presentar la información⁷.

En el caso en estudio, está demostrado que la DIAN sancionó a la actora mediante resolución independiente, por lo cual para establecer el término de prescripción del artículo 638 del Estatuto Tributario, debe considerarse el año en el cual se incurrió en el hecho irregular sancionable y no la vigencia fiscal investigada.

La irregularidad sancionable ocurrió en el año 2008, toda vez que conforme con la Resolución No. 12690 del 29 de octubre de 2007⁸, y teniendo en cuenta el último dígito del NIT del demandante, (33) el plazo para presentar la información solicitada vencía el 2 de abril de 2008.

En consecuencia, el término de dos años, previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario para formular el pliego de cargos, debe contarse a partir de la fecha en que se presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable de 2008 (24 de agosto de 2009)⁹.

⁷ En sentencia de 21 de agosto de 2014, ex: 20110, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, la Sala analizó la línea jurisprudencial sobre este punto y reiteró la conclusión que se menciona.

⁸ “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”

⁹ Artículo 15 del Decreto 4680 del 12 de diciembre de 2008.

Por lo tanto, el Pliego de Cargos No. 092382010000155 del 28 de julio de 2010, notificado el 30 del mismo mes¹⁰, fue notificado dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta del año gravable 2008, (24 de agosto de 2011) por lo que no existió la alegada prescripción de la facultad sancionatoria.

Ahora bien, corresponde a la Sala verificar si la resolución mediante la cual se sancionó a la contribuyente fue expedida y notificada dentro de los 6 meses establecidos en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

Señala la norma que, vencido el término de un mes para dar respuesta del pliego de cargos, que en este caso fue el 30 de agosto de 2010, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para notificar la sanción correspondiente, es decir, hasta el 28 de febrero de 2011.

La Resolución Sanción 092412011000034 del 14 de febrero de 2011, fue notificada por correo el 15 del mismo mes, como consta en la guía crédito No. 1038583032 de SERVIENTREGA, en la que figuran los siguientes datos: Remitente: la DIAN; fecha de envío: 14 de febrero de 2011; destinatario: ANTONIO MARÍA MORA y fecha de recibo: 15 de febrero del mismo año. También aparece la firma del destinatario, esto es, el demandante, identificado con C.C 17.069.333, en señal de que recibió el correo "*de conformidad*"¹¹. Por lo anterior, el acto sancionatorio se expidió dentro del término legal. No prospera el cargo.

Reducción de la sanción

Según el demandante, cumplió con los supuestos previstos en el artículo 651 del Estatuto Tributario para acceder a la reducción de la sanción al 20%, pues para el efecto no debía interponer recurso de reconsideración. En consecuencia, a su juicio, la sanción máxima determinada por la DIAN vulnera el artículo 651 ib.

No procede la reducción de la sanción al 20%, por cuanto, según el artículo 651 del Estatuto Tributario, para su procedencia el contribuyente debió subsanar la omisión detectada por las autoridades tributarias, esto es, debió entregar la información, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique

¹⁰ Folio 34 c.p.

¹¹ Folio 67 c pruebas

la sanción¹². Además, dentro de dicho plazo debió pagar la sanción reducida. No obstante, el demandante no cumplió estos requisitos. Igualmente, la interposición o no del recurso de reconsideración nada tiene que ver con la procedencia de la reducción de la sanción. No prospera el cargo.

Independencia de procesos sancionatorios

Según el actor, si se puede presentar la información la DIAN debe formular nuevo pliego de cargos y no puede imponer de plano la sanción.

Señaló que: “... *aunque mi poderdante procedió a presentar la información no fue sujeto de un nuevo pliego de cargos, por el contrario, la sanción fue de plano por lo que de haberlo hecho los actos que aquí se demandan resultan nulos de pleno derecho*”.

Observa la Sala que, contrario a lo afirmado por el demandante, este no presentó la información, circunstancia que no se discute en el proceso y que inclusive fue reconocida por la actora en la vía gubernativa¹³.

Además, la sanción no se impuso de plano, pues en el pliego de cargos la DIAN expuso claramente los fundamentos de hecho y de derecho que motivaban la sanción impuesta. El actor respondió el pliego de cargos e interpuso recurso de reconsideración (que llamó revocatoria directa), contra la resolución sancionatoria, razón por la cual ejerció en debida forma su derecho de defensa y se garantizó el debido proceso. No prospera el cargo.

Gradualidad de la sanción

El demandante sostiene que el artículo 651 del Estatuto Tributario permite a la DIAN graduar la sanción, pues existen unos límites máximos. Afirma, también, que

¹² **Artículo 651. Sanción por no enviar información**

[...]

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.”

¹³ Folio 64 c.a.

si bien la infracción se consumó, dentro de la oportunidad para presentar descargos presentó la información y alegó la prescripción de la facultad sancionatoria. No obstante, la DIAN no graduó la sanción e impuso la máxima permitida.

Al respecto, la Sala ha reiterado que es evidente 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 solo los criterios de justicia y equidad, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998¹⁴.

También ha precisado que aunque la falta de entrega de información y la entrega tardía de esta inciden en las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido ¹⁵.

Ello, por cuanto mientras la falta de entrega afecta considerablemente la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de estas, la entrega tardía impacta la oportunidad en su ejercicio, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo, no alcanza a obstruir con carácter definitivo el ejercicio de la fiscalización pero si, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega. Además, el criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente la actitud colaboradora del contribuyente.

En el caso en estudio, está probado que la actora no entregó la información razón por la cual la DIAN impuso la tarifa máxima (5%) pues se "*sigue impidiendo a la*

¹⁴ Entre otras, ver sentencia de 23 de abril de 2015, exp 20355

¹⁵ Ib.

*DIAN efectuar cruces de información para la determinación de impuestos y demás aspectos estadísticos”.*¹⁶

Según lo expuesto, el demandante no presentó la información, lo que revela la falta de colaboración con las autoridades tributarias y la imposibilidad de esta de efectuar cruces de información, lo que excluye la posibilidad de graduar la sanción. No prospera el cargo.

Procedencia del beneficio de auditoría

En criterio del demandante, si bien es cierto que la información exógena que debía remitirse corresponde al año gravable 2007, este es un hecho accesorio a la declaración de renta del mismo periodo fiscal, que está cobijada por el beneficio de auditoría. En consecuencia, debe someterse a la misma suerte jurídica de la declaración tributaria.

Estimó que si la declaración de renta del año gravable 2007 se presentó el 21 de julio de 2008 y adquirió firmeza el 21 de diciembre de 2008, existe prescripción de la facultad sancionatoria.

De acuerdo con el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 22 de la Ley 488 de 1998 el beneficio de auditoría consiste en otorgar firmeza a la declaración de renta en un término menor que el consagrado de manera general por el artículo 714 del Estatuto Tributario, a cambio del cumplimiento de ciertas condiciones que debe cumplir el contribuyente, como aumentar el impuesto neto de renta en un porcentaje determinado y hacer los pagos del impuesto como lo ordene la ley.

Inicialmente el legislador dispuso que el mecanismo operaría para el año gravable 1998. Luego, con la Ley 633 de 2000 [art. 17], amplió la vigencia del beneficio para los períodos gravables de 2000 a 2003. Con la Ley 788 de 2002 [art. 81], se adicionó el parágrafo 3° y con este se prolongó dicho beneficio para los años gravables 2004, 2005 y 2006.

Esta ley redujo el plazo de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta a 10 meses, en aquellos eventos en los cuales el contribuyente hubiera

¹⁶ Folio 81 (vuelto) c.p.

incrementado el impuesto neto de renta en dos punto cinco (2.5) veces la inflación del respectivo período gravable, en relación con el año inmediatamente anterior; siempre y cuando no se le hubiera notificado emplazamiento para corregir y la declaración hubiera sido presentada debidamente y en forma oportuna, además, se hubiera realizado el pago dentro de los plazos fijados por el Gobierno Nacional.

Este párrafo fue reformado por el artículo 28 de la Ley 863 de 2003, precepto que hizo aplicable el tratamiento preferencial a los años gravables 2004 a 2006, siempre que el impuesto neto de renta fuera incrementado con relación al período anterior en las proporciones previstas en la norma. En efecto, estableció topes a tal incremento de al menos 2.5, 3 y 4, para los cuales fijó el término de firmeza de la declaración de renta en 18, 12 y 6 meses, respectivamente.

La citada norma fue reformada luego por el artículo 63 de la Ley 1111 de 2006, así:

“ARTÍCULO 63. Modifícase el inciso tercero y adiciónanse dos incisos al párrafo 3o del Artículo 689-1 del Estatuto Tributario:

“Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cinco (5) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

“Cuando se trate de declaraciones que registren saldo a favor, el término para solicitar la devolución y/o compensación será el previsto en este Parágrafo para la firmeza de la declaración.

“El beneficio contemplado en este artículo se prorroga por cuatro (4) años a partir del año gravable 2007”.

Es preciso anotar que en el proyecto de ley inicial presentado por el Gobierno Nacional, se proponía la eliminación del beneficio de auditoría. Sin embargo, en el texto definitivo al Proyecto de Ley Número 39 de 2006 Cámara, 043 de 2006 Senado, se introdujo el artículo que prorrogaba por cuatro años, a partir del 2007, el beneficio contemplado en el artículo 28 de la Ley 863 de 2003, pero modificando sólo el tercer inciso. Texto “adecuado técnicamente”, según la Gaceta del Congreso 617 de 4 de diciembre de 2006 y quedó finalmente como artículo 63 de la Ley 1111 de 2006, tal como se transcribió.

En consecuencia, fue voluntad del legislador del 2006 ampliar, por cuatro años más, la vigencia del “beneficio de auditoría” a partir del 2007, esto es, hasta el 2010, mantener los topes de incremento del impuesto de renta para la firmeza de la declaración a los 18 y 12 meses y modificar solo las condiciones para el término de los seis (6) meses, para el cual aumentó de 4 a 5 “veces la inflación causada”, el índice de incremento del impuesto neto de renta con respecto al del año inmediatamente anterior.

Sin embargo, es importante advertir que el beneficio de auditoría opera para la información contenida en la declaración de renta del respectivo año gravable, no así respecto a la obligación de suministrar información, por cuanto se trata del cumplimiento de una obligación formal que se rige por un procedimiento propio, previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario. No prospera el cargo.

En suma, se impone revocar la sentencia apelada para negar las pretensiones de la demanda y, en lo demás, confirmar la providencia apelada.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:

NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

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

RECONÓCESE personería a Martha Lucía Rincón Benítez como apoderada de la DIAN.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Ausente con permiso