CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

**Bogotá D.C., agosto diecisiete (17) de dos mil diecisiete (2017)**

**Radicación: 08001 23 33 000 2012 00471 02 (21879)**

**Demandante: PLASTICRON S.A.**

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

Referencia: Sanción por no presentar información 2007.

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 4 de diciembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que dispuso:

“PRIMERO. Declárase no probada la excepción “Falta de agotamiento de la vía gubernativa”, propuesta por el apoderado de la demandada.

SEGUNDO. Deniéganse las suplicas de la demanda.

…”

ANTECEDENTES

1. Hechos

**1.1.- El 26 de enero de 2009, la sociedad PLASTICRON S.A. presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2006, declarando unos ingresos brutos por $3.712.898.000, lo que lo constituyó en contribuyente obligado a presentar la información determinada en el artículo 631 del Estatuto Tributario, por el año 2007, dentro de los plazos y en las cuantías establecidas en la Resolución No. 12690 de 29 de octubre de 2007 [1].**

1.2. El 1 y 2 de diciembre de 2009, la sociedad presentó la información electrónica en los formatos 1001, 1002, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011 y 1012.[2]

1.3. La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuesto de Barranquilla, previo Auto de Apertura No. 022382010002436 de 18 de agosto de 2010[3], profirió el Pliego de Cargos No. 022382011000074 de 24 de febrero de 2011, mediante el cual propuso imponer a la sociedad sanción por $376.980.000 de acuerdo al literal a) del artículo 651 del E.T.[4]. La sociedad no dio respuesta al pliego de cargos.

1.4. El 8 de septiembre de 2011, la División de Gestión de Liquidación profirió la Resolución Sanción No. 022412011000984, por medio de la cual le impone sanción por incumplimiento de la obligación de informar de conformidad con lo previsto en el artículo 651 del Estatuto Tributario, equivalente a la suma de $376.980.000. [5]

1.5. Contra la anterior resolución la sociedad interpuso recurso de reconsideración [6], que fue resuelto a través de la Resolución No. 900.105 de 18 de septiembre de 2012, modificando la resolución sanción, mediante la cual se impuso sanción por no enviar información en medio magnético dentro de los plazos establecidos por el año 2007, y la fijó en $314.610.000[7].

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

PRIMERO: Declarar la nulidad de la resolución sanción No. 022412011000984 de fecha 2011/09/08, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Barranquilla, por la cual se impone sanción a la sociedad PLASTICRON S.A., por enviar extemporáneamente información en medios magnéticos año gravable 2007.

SEGUNDO: Declarar la nulidad del pliego de cargos No. No. (sic) 022382011000074 de fecha 24/02/2011, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Barranquilla por la cual se impone sanción a la sociedad PLASTICRON S.A., por enviar extemporáneamente información en medios magnéticos año gravable 2007.

TERCERO: Declarar la nulidad de la resolución No. 900.015 del 18 de Septiembre de 2012, por la cual se resuelve modificar la resolución sanción No. 022412011000984 de fecha 2011/09/08.

CUARTO: A título de restablecimiento del derecho, declárase que la sociedad PLASTICRON S.A., no se encuentra obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos anulados

QUINTO: Condenar a la NACIÓN – MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, a título de restablecimiento del derecho y por concepto de daño emergente, a favor de PLASTICRON S.A., el valor correspondiente a la pérdida del poder adquisitivo del peso colombiano entre la fecha que se hizo o se hubiere realizado pago por concepto de sanciones contenidas en las resoluciones demandadas, y la fecha en que se realice la devolución de los dineros pagados.

SEXTO: Condenar a la NACIÓN – MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PUBLICO – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, a título de restablecimiento del derecho, a pagar a favor del contribuyente PLASTICRON S.A., la cantidad que corresponda por concepto de intereses comerciales a la tasa más alta vigente de la suma que hubiere pagado en virtud de la sanción impuesta mediante la resolución No. 900.015 de fecha 18 de septiembre de 2012, expedida por la DIAN, desde la fecha de pago hasta su efectiva devolución.

(…).

3. Normas violadas y concepto de la violación

La sociedad demandante citó como normas violadas los artículos 29, 53, 83 y 228 de la Constitución Política; 3 y 85 del Código Contencioso Administrativo y 638, 680, 683 y 746 del Estatuto Tributario

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

3.1.- Extemporaneidad en el Pliego de Cargos

La Administración vulneró los artículos 29 y 638 del Estatuto Tributario

, con la expedición del pliego de cargos en forma extemporánea.

La sanción por la no presentación de la información en medios magnéticos del año gravable 2007, se impuso mediante el Pliego de Cargos No. 022382011000074 de 24 de febrero de 2011, notificado el 3 de marzo de 2011, excediendo los dos años contados a partir de la presentación de la declaración de renta del año gravable 2007, la cual debía ser presentada el 18 de abril de 2008.

Además, el pliego de cargos fue expedido por fuera de los dos años a la fecha de presentación de la información en medios magnéticos del año gravable 2007, que para el caso de la sociedad debía presentarse el 9 de abril de 2008, conforme al artículo 18 de la Resolución 12690 de octubre de 2007.

Existe jurisprudencia del Consejo de Estado con relación a la aplicación del artículo 638 del Estatuto Tributario, como las sentencias de 17 de julio de 2008, Exp. 16030, C.P. Héctor J. Romero; de 11 de agosto de 2000, Exp. 10156, C.P. Daniel Manrique Guzmán, de 31 de julio de 1998, Exp. 8926, C.P. Julio E. Correa Restrepo; de 17 de agosto de 2006, Exp. 14790, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 29 de mayo de 1998, Exp. 0050 y 7 de febrero de 1997, Exp. 8080, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo y de 17 de noviembre de 2005, Exp. 13804.

3.2.- No se demostró la ocurrencia del perjuicio

En la resolución sanción, la Administración no demostró que la sociedad, con la omisión en la presentación de la información en medios magnéticos, haya ocasionado un perjuicio a la entidad, conforme con lo dispuesto en la sentencia de la Corte Constitucional C-160 de 1998

, que declaró condicionada la aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario, a que la DIAN debe probar que se haya generado un daño. Además, las sanciones impuestas deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionatorio, por tanto, la aplicación de sanciones no es automática ni genérica.

3.3. Falta de Competencia

El funcionario Bermúdez Oliveros Ramiro José – Gestor II, quien expidió la Resolución Sanción No. 022412011000984 de 8 de septiembre de 2011, carecía de competencia para expedirla, por cuanto el artículo 560 numeral 3 del Estatuto Tributario dispone que quien es competente para proferir las actuaciones de la administración tributaria son los funcionarios y dependencias del nivel central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

4. Oposición

4.1.- La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

4.1.1. Propuso la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, respecto del cargo alegado en la demanda de falta de competencia del funcionario que expidió la resolución sanción. Este es un requisito indispensable de procedibilidad para la admisión de la demanda, por esto, ese cargo se constituye en un hecho nuevo, que de abordarse por el Tribunal sería violatorio del derecho de defensa, contradicción y publicidad.

4.1.2. En cuanto al cargo de extemporaneidad del pliego de cargos, manifiesta que el contribuyente tenía la obligación de suministrar la información por el año 2007, por cuanto los ingresos brutos declarados por el año 2006 superan el tope de $1.500.000.000 millones, establecidos en la Resolución No. 12690 de 2007

[8]. La información la debía reportar el 26 (sic) de abril de 2008, año en el cual ocurrió la irregularidad o hecho sancionable.

Así, los dos (2) años para imponer la sanción se cuentan a partir de la fecha en que se presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año 2008, año en que ocurrió el hecho sancionable, si el contribuyente presentó la declaración el 14 de abril de 2009, los dos años corren desde ese momento y vencían el 14 de abril de 2011.

El Pliego de Cargos No. 022382010001015 8 (sic), fue proferido el 6 de diciembre de 2010 (sic) y notificado el 15 de ese mes y año (sic), lo que demuestra que el pliego de cargos fue oportuno, sin presentarse la prescripción, ni la pérdida de competencia de la Administración para actuar, alegada por la sociedad, y por lo mismo el funcionario que expidió el acto tenía plena facultad para proponer la imposición de la sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario.

La DIAN se ha pronunciado acerca de la prescripción de la facultad para imponer sanción en los Conceptos 003637 de 21 de enero de 1999 y 096801 de 23 de noviembre de 2009. Igualmente el Consejo de Estado en las sentencias de 31 de julio de 1998, Exp. 8926, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo y de 11 de agosto de 2000, Exp. 10156, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

4.1.3. Señala que el daño o perjuicio que se genera como consecuencia de no suministrar la información dentro de los plazos establecidos está previsto expresamente en la misma norma en la que se exige su obligatoriedad.

Es así que el artículo 631 del Estatuto Tributario, indica “… con el fin de efectuar estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos …”, lo que quiere decir, que la Administración debe establecer la veracidad de los datos declarados.

El daño de acuerdo con la ley, la doctrina y la jurisprudencia está demostrado por el no envío de la información dentro de los plazos señalados, el envío con errores, o que la información no corresponda a lo solicitado por la DIAN, ya que afecta la gestión de la entidad, toda vez que no se pueden realizar los cruces de información para efectuar los controles necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Sobre el tema se pronunció el Consejo de Estado en sentencia de 12 de febrero de 2004, Exp. 13536.

Se encuentra comprobada la existencia del daño ocasionado con el solo hecho de no suministrar la información en medio magnético dentro de los plazos establecidos frente al control de los tributos, aspectos estadísticos y demás regulados dentro de las facultades de fiscalización, en consecuencia, se encuentra ajustada a derecho la sanción impuesta a la demandante.

4.1.4. Frente a la falta de competencia del funcionario que expidió la Resolución Sanción No. 022412011000984 de 8 de octubre (sic) de 2011, cita el artículo 530 del E. T., según el cual “Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189de la Constitución Política”.

Los funcionarios competentes del nivel ejecutivo pueden delegar las funciones que la ley les asigne en los funcionarios del nivel ejecutivo o profesional de las dependencias bajo su responsabilidad, mediante resolución aprobada por el superior de la misma. En el caso del Director General de la DIAN, esta resolución no requerirá tal aprobación.

El artículo 691 ibídem, radica en cabeza del Jefe de la División de Gestión de Liquidación la competencia para proferir las sanciones por no informar, y para la fecha de expedición de la resolución sanción era el doctor Ramiro José Bermúdez Olivero Gestor II, quien se desempeñaba en ese cargo.

Ahora, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos, quien es la funcionaria competente para desatar este recurso.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante sentencia del 4 de diciembre de 2014, declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, propuesta por **la parte demandada y, negó las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:**

En cuanto a la excepción de Falta de agotamiento de la vía gubernativa, advierte que es admisible exponer ante la jurisdicción argumentos nuevos para defender la misma pretensión invocada en sede administrativa, siempre que no se cambie el objeto de la petición. En el presente caso no corresponde a hechos nuevos, sino a mejores argumentos, porque los supuestos fácticos se mantienen igual a lo que se pretende en esta demanda.

Advierte que uno de los tres actos administrativos demandados, es el pliego de cargos, acto de trámite que no puede ser objeto de control judicial, porque no es definitivo sino preparatorio.

Respecto a la extemporaneidad del pliego de cargos, manifiesta que de acuerdo con el artículo 638 del Estatuto Tributario, y la sentencia del Consejo de Estado de 26 de noviembre de 2009, Exp. 17435, C.P. William Giraldo Giraldo, la actuación de la Administración no se encuentra obligatoriamente vinculada a la vigencia fiscal respecto de la cual el contribuyente omitió el envío de la información requerida, sino al período dentro del cual ocurrió la irregularidad sancionable.

El año o período gravable al que corresponde la información exógena a suministrar a la Administración es el 2007 y el período en el que ocurrió la irregularidad sancionable es el 2008, por cuanto la información debía ser presentada hasta el 26 (sic) de abril de 2008, según la Resolución 12690 de 2007

Por lo anterior los dos años que predica el artículo 638 ídem, deberán contarse a partir del 16 de abril de 2009, fecha en la que debía presentarse la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2008, es decir, que la facultad que tiene la Administración de imponer la sanción prescribía el 16 de abril de 2011, por lo que al haberse proferido el Pliego de Cargos No. 0223820111000074 de 24 de febrero de 2011, y notificado el 3 de marzo de 2011, fue oportuno.

Frente a que no se demostró la ocurrencia de perjuicios, señala que de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado [9], “cuando no se suministra la información en medios magnéticos o se suministra con errores que impiden su convalidación, se perjudica la misión de la DIAN y ese perjuicio, que en principio es potencial, constituye un daño per se y una amenaza de daños mayores que amerita ser sancionado en las condiciones de razonabilidad y proporcionalidad que fijó la misma ley”. Por lo tanto, se desestima el cargo en cuanto hace a la presunta antijuridicidad de la infracción.

Finalmente, en cuanto al cargo de falta de competencia, indica que la Resolución Sanción No. 022412011000074 (sic) de 8 de septiembre de 2011, fue proferida por Ramiro José Bermúdez Oliveros, funcionario de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, y de la revisión de los artículos 560 y 691 del Estatuto Tributario

, la citada División, tenía plena competencia para proferir por intermedio del funcionario competente la resolución sanción.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La sociedad Plastricron (Sic) S.A. apeló la sentencia de primera instancia y solicita se revoque y, se acceda a las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso expone:

1. Extemporaneidad en el pliego de cargos: Se dio al artículo 638 del Estatuto Tributario una interpretación que favorece el accionar tardío de la Administración y que genera inseguridad jurídica, y violación a los principios de igualdad, imparcialidad y, buena fe. No se puede confundir el año o período al que corresponde el incumplimiento del año a reportar (2007), con el año en el que debe presentar la información en medios magnéticos (2008).

La sanción por no enviar información fue impuesta mediante resolución independiente vinculada al año gravable 2007, por lo que conforme con el criterio jurisprudencial[10], el término para ejercer la facultad sancionatoria inicia a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta correspondiente al período en el que se enmarcó la sanción. Como la sociedad presentó la declaración del 2007, el 18 de abril de 2008, el plazo máximo para proferir y notificar el pliego de cargos venció el 18 de abril de 2010, sin embargo, ese acto fue notificado el 3 de marzo de 2011, momento en el que la facultad impositiva había prescrito y, por tanto, violó el derecho al debido proceso al imponer la sanción.

2. No se demostró la ocurrencia de perjuicios: De acuerdo con el artículo 651 del Estatuto Tributario, la doctrina oficial y la jurisprudencia, en observancia de los principios de justicia, equidad y, razonabilidad, el contribuyente cumplió con la obligación de presentar la declaración de renta del año gravable 2007, con lo cual se demuestra que no ha causado daño o perjuicio contra el Estado.

La DIAN no probó el daño causado, se limitó a transcribir argumentos que son comunes a todos los procesos en los que se imponen sanciones, sin citar la fuente, sin tener en cuenta los lineamientos de la sentencia C-160 de 1998, adoptados por la Administración en la Circular 131 de 2005 y que los funcionarios olvidaron aplicar.

3. Existió falta de competencia del funcionario que expidió la resolución sanción: Se violó el debido proceso, en razón a que el funcionario que expidió la resolución sanción no tenía facultades para su suscripción, conforme al artículo 560 numeral 3 del Estatuto Tributario. La DIAN en la contestación a la demanda manifiesta que la resolución sanción fue expedida por la Dra. Luz Dary Celis Vargas, como Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, lo cual no es cierto, pues esta fue suscrita por los señores: Gentil López Javier Eliecer, Bermúdez Olivero Ramiro y Bustillo Bárbara Peter José, funcionarios que no eran competentes, por la cuantía de la resolución.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La demandada presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

Agrego que la Administración tomó como porcentaje para aplicar a la base de liquidación de la sanción el 3% y 5% de las sumas sobre las que se presentó el incumplimiento –que luego ajustó a la sanción máxima-, toda vez que la información fue presentada de manera extemporánea y no hubo colaboración por parte del contribuyente en remitir la información que correspondía, es decir, la presentó con errores.

El retardo en la entrega y con errores de la información causa unos perjuicios graves a la Entidad porque no le permite hacer los cruces de información correspondientes. Por esto, causó un perjuicio grave a la Administración, no se debe graduar la sanción y se debe ratificar la impuesta.

La sociedad demandante presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

**CONSIDERACIONES**

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el ámbito de competencia del ad quem, le corresponde a la Sección determinar i) si la resolución sanción fue proferida por funcionario incompetente; ii) prescripción de la facultad sancionatoria y iii) improcedencia de la sanción impuesta por la no demostración del daño ocasionado a la DIAN y graduación de la sanción.

1.- La resolución sanción fue proferida por funcionario incompetente

1.1 La sociedad demandante considera que la resolución sanción fue proferida por funcionario que carecía de competencia para expedirla, por cuanto el artículo 560 numeral 3 del Estatuto Tributario dispone que quien es competente para proferir las actuaciones de la administración tributaria son los funcionarios y dependencias del nivel central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

El artículo 560 del Estatuto Tributario regula la competencia funcional de la DIAN para el ejercicio de sus funciones, el cual dispone:

“Artículo 560. Competencia para el ejercicio de las funciones. Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política.

(…)

Tratándose de fallos de los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia, la competencia funcional de discusión corresponde:

(…)

3. Cuando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca.

La norma transcrita se refiere a la competencia de los funcionarios y dependencias del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para fallar los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y de aquellos que imponen sanciones, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté otorgada a determinado funcionario o dependencia, cuando la cuantía del acto o recurso sea igual o superior a 5000 UVT.

1.2 El artículo 691 del Estatuto Tributario dispone que la competencia para ampliar los requerimientos especiales, proferir las liquidaciones oficiales y aplicar sanciones, corresponde al Jefe de la Unidad de Liquidación.

1.3. En el presente asunto, en la Resolución Sanción No. 022412011000984 de 8 de septiembre de 2011, se lee:

“Dirección Seccional: DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BARRANQUILLA; Dependencia: GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN” … “El suscrito funcionario en uso de las facultades conferidas en los artículos 560 Y 691 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO”. … “Nombre y Firma del Funcionario Competente: BERMÚDEZ OLIVEROS RAMIRO JOSE, CC No. 72125259, Cargo: Gestor II”

En el anexo explicativo se expuso:

“…

3. COMPETENCIA Y FACULTADES LEGALES

El suscrito Funcionario Competente de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, en uso de las facultades conferidas en los artículos 560, 638, 691 y 651 del Estatuto Tributario; artículos 39, 46, 47 del Decreto 4048 de 2008; artículos 3 y 12 de la Resolución 007 de 2008; artículo 7 de la Resolución 009 de 2008.

Y al final Firma del funcionario autorizado, 984. Nombre RAMIRO JOSE BERMÚDEZ OLIVEROS; 985. Cargo GESTOR II 302-02; 990. Lugar administrativo BARRANQUILLA”.

1.4 Los artículos 46 y 47 del Decreto 4048 de 2008 “Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”, disponen:

ARTÍCULO 46.- COMPETENCIA FUNCIONAL. Sin perjuicio de las normas previstas en los artículos anteriores, las dependencias de las Direcciones Seccionales tendrán las siguientes funciones y competencias.

1. La división que ejerza las funciones de fiscalización tributaria y/o aduanera y/o la función de control cambiario y/o de derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional.

1.1 Adelantar las investigaciones y ejecutar todos los actos previos y preparatorios para la determinación de los Impuestos de competencia de la DIAN, para el decomiso y/o para la aplicación de las sanciones por infracción a los regímenes tributario, aduanero o cambiario en lo de competencia de la Entidad.

1.2 Proferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargo para garantizar el derecho de defensa.

1.3. Adelantar las investigaciones y enviar los informes con los soportes a la División de Gestión de Liquidación o a la dependencia que haga sus veces y ejecutar todos los actos para la determinación de los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional y/o para la aplicación de las sanciones por infracción al régimen que los regula.

2. La división que ejerza las funciones de determinación, sanción y decomiso:

2.1 Estudiar las respuestas a los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargo, así como determinar las ampliaciones a los requerimientos especiales.

2.2 Proferir los actos de determinación de impuestos, de decomiso de mercancías y/o de imposición de sanciones, y

3. La dependencia que ejerza las funciones jurídicas.

Admitir y resolver los recursos interpuestos contra los actos de decomiso o abandono de mercancía.

PARÁGRAFO. Los trámites y procesos de determinación e imposición de sanciones, así como los de discusión de los actos producidos en los mismos, se desarrollarán y unificarán siguiendo las anteriores competencias.

ARTÍCULO 47.- COMPETENCIA PARA PROFERIR LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Sin perjuicio de las competencias, establecidas en normas especiales, son competentes para proferir las actuaciones de la Administración tributaria y aduanera los empleados públicos de la DIAN nombrados o designados como jefes de las diferentes dependencias de la Entidad.”

Por su parte el artículo 7 de la Resolución 009 de 4 de noviembre de 2008, “Por la cual se distribuyen funciones en las Divisiones de las Direcciones Seccionales de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales” señala:

ARTÍCULO 7º.- DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN. Son funciones de la División de Gestión de Liquidación, atendiendo la naturaleza de la Dirección Seccional además de las dispuestas en el artículo 15 de la presente Resolución las siguientes:

1. Proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales, las liquidaciones oficiales, sanciones y demás actos de determinación de las obligaciones tributarias y cambiarias de acuerdo con el procedimiento vigente;”

Conforme con las normas transcritas la competencia para proferir los actos sancionatorios corresponde al Jefe de División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos.

1.5 En el expediente obra Certificación expedida por la Jefe del GIT de Personal de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, en la que se lee [11]:

“CERTIFICA

Que el Jefe de la División de Gestión de Liquidación a fecha 08 de Septiembre de 2011 era el Doctor RAMIRO JOSE BERMÚDEZ OLIVEROS Cédula 72125259, cargo GESTOR II Nivel: 302 Grado: 02.

…”

1.6 De manera que la resolución sanción fue proferida por funcionario competente en uso de facultades legales, y el hecho que en el acto administrativo se indicara el cargo de Gestor II; no implica la configuración de esa causal de nulidad, porque como se dijo en la certificación, el funcionario en mención era el Jefe de la División de Gestión de Liquidación para el momento de la expedición del acto, hecho que no fue desvirtuado, por lo que no habrá lugar a acceder a la nulidad deprecada.

Tampoco puede decretarse la nulidad invocada por aplicación del artículo 560 numeral 3 del Estatuto Tributario , por cuanto esta norma se refiere específicamente a la competencia para proferir la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, que valga precisar en este caso fue expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica.

2. Prescripción de la facultad sancionadora. Reiteración jurisprudencial [12]

2.1. Al respecto debe decirse que, el artículo 638 del Estatuto Tributario contempla un plazo de dos años, contados a partir de la presentación de la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período en el que ocurrió la irregularidad sancionable, para proferir el pliego de cargos dentro del proceso sancionatorio.

2.2. La Sala ha concluido la forma en que se contabiliza el término de prescripción de la facultad sancionadora, teniendo en cuenta si:

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 esta se deriva la conducta sancionable [13].

2.3. En el proceso se encuentra probado que mediante la Resolución No. 022412011000984 de 8 de septiembre de 2011 (fls. 17-22), y modificada por la Resolución No. 900.105 del 18 de septiembre de 2012 (fls. 34-44), la DIAN le impuso una sanción a la sociedad demandante por valor de $314.610.000, por no enviar información en medios magnéticos dentro de los plazos establecidos por el año 2007.

2.4. 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 de 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 la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, cuyos ingresos brutos en el año gravable 2006 sean 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 E.T.[14]. Esta obligación, según el artículo 18 de la resolución, debía cumplirse antes del 8 de abril de 2008[15].

2.5 Para la Sala es claro que la información exógena solicitada por la DIAN no se vincula de manera directa a un período gravable específico, en tanto no es producto de la fiscalización de una declaración tributaria o de un período gravable concreto, sino del incumplimiento del deber u obligación general de suministrar información, en el plazo previsto en el artículo 631 del Estatuto Tributario.

Por tal razón, 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 el contribuyente presentó la declaración de renta por el año 2008, esto es, desde el 22 de abril de 2009 (fl. 262 c.p.).

2.6. De las pruebas aportadas al proceso, la Sección advierte que el pliego de cargos formulado por la DIAN al demandante fue notificado el día 3 de marzo de 2011[16], esto es, en el término otorgado por el legislador, en vista de que la Administración tenía hasta el 22 de abril de 2011 para notificar dicho acto preparatorio.

Conforme con lo establecido en el artículo 651 ibídem, la contribuyente contaba con un mes para dar respuesta al pliego de cargos, esto es, hasta el 3 de abril de 2011, término que se contabiliza desde la notificación del acto.

Igualmente se advierte que la Resolución Sanción No. 022412011000984 del 8 de septiembre de 2011 (fls. 237-242), notificada el 14 de ese mes y año, fue proferida dentro del término contemplado en el artículo 638 del Estatuto Tributario, esto es, en los seis meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al pliego de cargos, pues la Administración tenía hasta el 3 de octubre de 2011 para la imposición de la sanción.

Así las cosas, al no configurarse la prescripción de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria en el presente caso, no es procedente declarar la nulidad de los actos administrativos demandados por esta razón, en tanto el pliego de cargos, así como la resolución sanción, fueron notificados dentro del término establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

3. Improcedencia de la sanción impuesta por la no demostración del daño ocasionado a la DIAN. Graduación de la sanción.

3.1 Según el apelante, no se demostró que con la omisión en la presentación de la información se causó un daño al Estado, en consecuencia, no procede la sanción impuesta.

3.2 La sanción por no cumplir la obligación establecida en el artículo 631 del Estatuto Tributario está prevista en el artículo 651 ibídem, que para el período objeto de la discusión señalaba:

ARTÍCULO 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 cincuenta millones de pesos ($50.000.000)[17], 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 el término de (1) mes para responder.

(…)

3.3 Esta norma establece una sanción para los obligados a suministrar información tributaria y para aquellos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, cuando: i) no entregan la información dentro del plazo que debían hacerlo; ii) entregan información cuyo contenido presente errores y iii) suministran información distinta de la que se les pidió o estaban obligados a entregar.

3.4 Son dos las reglas para la tasación de la sanción por no enviar información. La primera está prevista para los casos en los que es posible establecer el valor de la información dejada de suministrar, mientras que la segunda es aplicable únicamente en aquellos eventos en los que la información no tiene cuantía o la misma no puede determinarse.

Así pues, cuando es posible determinar el valor de la información, la sanción será 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, sin que se exceda de 15.000 UVT, que para el año 2007, correspondían a $314.610.000.

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 sólo los criterios de justicia y equidad, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998

[18].

3.5. Igualmente la Sala ha precisado que los hechos que constituyen infracción son diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas, pues, no es lo mismo no presentar la información, que presentarla tardíamente o con errores [19].

3.6 En concordancia con lo anterior, la Sala ha sostenido [20] que en la sanción por no informar, el daño o perjuicio al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos.[21]

3.7 Ahora bien, aunque la falta de entrega de información y la entrega tardía de la misma 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 cuando no se entregan o se entregan extemporáneamente[22].

3.8 Es así, porque mientras la falta de entrega afecta considerablemente la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, la entrega tardía impacta la oportunidad en su ejercicio, **de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo, no alcanza a obstruir con carácter definitorio el ejercicio de la fiscalización pero sí, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega.**

3.9 Este criterio temporal en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente[23] para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquellos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.

3.10 En el caso en estudio, está probado que la sociedad no entregó en tiempo la información y antes de proferirse el pliego de cargos allegó la información correspondiente.

3.11 La Administración hizo referencia en los actos demandados a la información presentada extemporáneamente, pero consideró que la omisión no había sido subsanada porque esta presentaba errores.

**Pero como puede verse, una cosa es no presentar la información y, otra, el envío de la información con errores a que se refiere la DIAN.**

Ahora, si bien la DIAN no tomó en cuenta que la información fue presentada antes de que se profiriera el pliego de cargos para efectos de tasar la sanción, eso no implica que la actuación sea nula, porque la infracción no desapareció y lo que corresponde es su graduación.

3.12 En esas condiciones, como la sociedad demandante entregó parte de la información antes de proferirse el pliego de cargos, la graduación de la sanción corresponde al 0.5%, como lo ha sostenido la Sala en casos similares [24].

De otra parte, se advierte que la contribuyente no presentó los formatos 1003 y 1004, por lo que corresponde una sanción del 5%, sin embargo, en la base que tuvo en cuenta la Administración para determinar la sanción en el pliego de cargos y la que finalmente confirmó en el recurso de reconsideración $17.979.289.000 no incluyó suma alguna respecto de estos formularios.

En consecuencia, Conforme con lo anterior, la sanción por no informar se determina así:

Total Base Sanción $17.979.289.000

Porcentaje de la sanción (según art. 651 E.T. Inc 1 literal a) 0.5 %

Total Sanción (total base X porcentaje sanción) aproximado al múltiplo de mil $89.896.000

En atención a las consideraciones expuestas, la Sala anulará parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declarará que la sanción a cargo de la sociedad demandante es la suma de $89.896.445, y se inhibe de decidir respecto de la pretensión de nulidad del Pliego de Cargos No. 022382011000074 de 24 de febrero de 2011, toda vez que es un acto de trámite, no susceptible de ser controvertido ante la jurisdicción, porque el Tribunal, omitió referirse al respecto.

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**

Primero. CONFÍRMASE el numeral primero de la parte resolutiva de la sentencia del 4 de diciembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico.

Segundo. REVÓCASE el numeral segundo de la citada sentencia. En su lugar:

DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Resolución Sanción No. 022412011000984 de 8 de septiembre de 2011 y la Resolución No. 900.105 de 18 de septiembre de 2012, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante las cuales se impuso sanción a PLASTICRON S.A., por no enviar información en medio magnético dentro de los plazos establecidos por el año 2007.

Tercero. A título de restablecimiento del derecho, se LIQUIDA la sanción por no suministrar la información en medios magnéticos dentro de los plazos establecidos, a cargo de PLASTICRON S.A. en la suma de ochenta y nueve millones ochocientos noventa y seis mil pesos ($89.896.000).

Cuarto. La Sala se INHIBE de proferir decisión de mérito, respecto de la pretensión de nulidad del Pliego de Cargos No. 022382011000074 de 24 de febrero de 2011, proferido por la UAE – DIAN.

Quinto Se RECONOCE personería para actuar a la abogada Tatiana Orozco Cuervo, como apoderada judicial de la U.E.A. DIAN, de conformidad con el poder que obra a folio 397 del expediente.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

[1] Fl. 119 c.p.

[2] Fls. 214-223 c.p.

[3] Fl. 120 c.p.

[4] Fls. 227-234 c.p.

[5] Fls. 237-242 c.p.

[6] Fls. 243-248 c.p.

[7] Fls. 263-268 c.p.

Se ajustó la sanción por corresponder al tope máximo fijado para el año gravable 2007 15.000 UVT.

[8] Ingresos brutos año gravable 2006 $2.468.939.000

[9] Sentencias de 29 de mayo de 2014, Exp. 18761, y de 3 de junio de 2010, Exp. 17121, C.P.

Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[10] Sentencias del Consejo de Estado de 17 de julio de 2008, Exp. 16030, C.P.

Héctor J. Romero Díaz; de 7 de junio de 2006, Exp. 15008 C.P.

María Inés Ortiz Barbosa; de 17 de noviembre de 2005, Exp. 13804, C.P.

Héctor J. Romero Díaz.

[11] Fl. 279 c.p.

[12] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 2 de diciembre de 2015 Exp. 20215 C.P.

Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[13] Sentencia de 21 de agosto de 2014 Exp. 20110. C.P.

Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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

[15] Plazo fijado para los contribuyentes personas jurídicas cuyo NIT termina en 52

[16] Fl. 235 c.p.

[17] Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006

. El texto con los valores reajustados es el siguiente: Una multa hasta de 15.000 UVT.

[18] 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, y 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

[19] Sentencias de 30 de agosto de 2007, Exp. 15542, C.P

: Héctor J Romero Díaz. En igual sentido ver sentencia del 20 de noviembre de 2008, Exp. 15041 C.P.

Héctor J Romero Díaz.

[20] Sentencia de 16 de marzo de 2001, Exp. 11681, C.P.

Delio Gómez Leyva

[21] Lo que permitiría aseverar que el tipo sancionatorio no es de resultado, sino de mera conducta, en la medida que la omisión en que incurre el responsable de la información exógena infringe o desconoce la razón de ser de la norma, que apunta precisamente a un eficaz y eficiente ejercicio de la potestad de fiscalización tributaria.

[22] Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 3 de junio de 2015, Exp. 20476 C.P.

Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

[23] La Circular No. 0131 de 2005 incluyó la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea en forma extemporánea, entre los criterios para graduar la sanción.

[24] Sentencias de 22 de octubre de 2015, exp 20394, de 14 de abril de 2016, Exp. 20905, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_