



Radicación: 68001-23-33-000-2021-00530-01 (26903)
Demandante: Cooperativa Especializada de Ahorro y Crédito Multicoop
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintidós (22) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 68001-23-33-000-2021-00530-01 (26903)
Demandante: COOPERATIVA ESPECIALIZADA DE AHORRO Y CRÉDITO MULTICOOP
Demandado: DIAN
Temas: Sanción por no presentar información exógena año 2016. Potestad sancionatoria. Caducidad. Principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 18 de mayo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que accedió a las pretensiones de la demanda y en su parte resolutive dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución Sanción No. 042412020000051 del 04 de junio de 2020, por medio de la cual se impone sanción por no suministrar la información exigida al contribuyente Cooperativa Especializada de Ahorro y Crédito-Multicoop y la Resolución No. 042362021000003 del 26 de marzo de 2021, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración, conforme las razones expuestas en la parte considerativa.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **SE ESTABLECE** que el contribuyente Cooperativa Especializada de Ahorro y Crédito-Multicoop, no tiene la obligación de pagar la sanción que por valor de \$477.885.000 millones se le impuso. En consecuencia, archívese la correspondiente actuación administrativa sancionatoria.

TERCERO: SE CONDENA en costas a la demandada, conforme lo dispuesto en la parte motiva

(...)”.

ANTECEDENTES

Mediante el pliego de cargos Nro. 42382019000190 del 19 de septiembre de 2019, la demandada propuso sancionar a la actora por no entregar la información en medios magnéticos, correspondiente a las operaciones económicas realizadas en el año 2016, por la suma \$477.885.000. Acto administrativo que fue notificado el 23 de septiembre de 2019.

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co





Por la Resolución Nro. 042412020000051 del 4 de junio de 2020, la DIAN impuso a la Cooperativa la sanción de que trata el artículo 651 literal a) del ET., en los términos establecidos en el pliego de cargos. Decisión que fue confirmada por la Resolución Nro. 042362021000003 del 26 de marzo de 2021.

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, la COOPERATIVA ESPECIALIZADA DE AHORRO Y CRÉDITO MULTICOOP, en adelante MULTICOOP, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 042412020000051, proferida el 04 de junio de 2020, en la que se impuso una sanción por suministro de información al contribuyente COOPERATIVA ESPECIALIZADA DE AHORRO Y CRÉDITO MULTICOOP.

2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 042362021000003 del 26 de marzo de 2021, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas, en la que se resuelve el recurso de reconsideración y confirma resolución sanción.

3. Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare la prescripción de la facultad sancionatoria de la autoridad tributaria y se profiera el auto de archivo de la investigación en cita.

(...)”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política de Colombia y 638 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Alegó que se violó el debido proceso, porque el pliego de cargos se notificó por fuera de los dos años de que trata el artículo 638 del ET., contados a partir del vencimiento del plazo para enviar la información exógena correspondiente al año 2016, es decir, cuando la Administración tributaria ya había perdido la facultad sancionatoria.

Sostuvo que existe falta de motivación en los actos acusados, porque la demandada no señaló de manera suficiente las razones por las cuales tomó la decisión de imponer y calcular la sanción.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:



Sostuvo que el término de dos años fijado en el artículo 638 del ET. se debe contabilizar desde la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2017, que fue aquel en el cual se incumplió el deber de presentar la información en medios magnéticos del periodo gravable 2016. En consecuencia, fue oportuno el pliego de cargos proferido el 19 de septiembre de 2019 y notificado el 23 del mismo mes y año.

Finalmente, manifestó que los actos administrativos demandados están debidamente motivados, pues en ellos se expresaron las razones para imponer la sanción.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo Santander**, accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandada, bajo los siguientes argumentos:

Señaló que el artículo 638 del ET prevé que, cuando las sanciones se imponen mediante resolución independiente, el pliego de cargos se debe formular dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta.

Consideró que el hecho sancionable era la omisión de informar en medios magnéticos por el año 2016, y que la demandada tenía plazo para notificar el pliego de cargos dentro de los dos años siguientes a la fecha en que la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente a ese periodo (2016).

Manifestó que la declaración de renta del año 2016 fue presentada el 24 de abril de 2017, razón por la que la DIAN debió proferir el pliego de cargos a más tardar el día 24 de abril de 2019. Sin embargo, la demandada profirió dicho acto administrativo el día 19 de septiembre de 2019 y lo notificó el 23 de ese mismo mes y año, es decir, por cuando ya habían transcurrido más de los dos años que tenía para ejercer la facultad sancionatoria. En consecuencia, concluyó que el pliego de cargos se notificó por fuera del término establecido en el artículo 638 del ET, por lo cual anuló los actos acusados.

Finalmente, de conformidad con el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 y el numeral 1º del artículo 365 del Código General del Proceso, condenó en costas a la parte demandada.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:

De conformidad con la sentencia de unificación del 14 de noviembre de 2019¹, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, cuando la sanción de que trata el artículo 638 del ET. se imponga mediante resolución independiente, *“el término para notificar el pliego de cargos comienza a correr desde el día en que se presentó o debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio **correspondiente al año gravable en el que se cometió la infracción**”*.

¹ Exp. 22185, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Precisó que la demandante tenía como plazo para entregar la información exógena el 11 de mayo de 2017, de acuerdo con la Resolución No. 000112 del 29 de octubre de 2015 proferida por la DIAN. En consecuencia, los dos años para formular el pliego de cargos se contabilizan a partir de la presentación de la declaración de renta del año gravable 2017, es decir, el 18 de abril de 2018, fecha en que MULTICOOP presentó dicha declaración privada. Por consiguiente, la DIAN estaba facultada para expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 18 de abril de 2020, y como en este caso, el pliego de cargos fue expedido el 19 de septiembre de 2019 y notificado el 23 de septiembre de 2019, lo realizó dentro de la oportunidad procesal establecida en el artículo 638 del ET.

Concluyó que no operó la caducidad de la potestad sancionadora de la Administración, por lo que solicita que se revoque la sentencia de primera instancia.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **parte demandante** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandada en los términos previstos en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en numeral 6º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, le corresponde a la Sala determinar si el pliego de cargos que dio origen a la actuación demandada fue notificado oportunamente, es decir, dentro del término previsto en el artículo 638 del ET.

Caducidad de la potestad sancionadora – Reiteración jurisprudencial²

La demandante y el Tribunal sostienen que el pliego de cargos fue notificado por fuera del término perentorio fijado legalmente, porque en la fecha en que ocurrió ya habían transcurrido más de dos años desde la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo 2016, que era el correspondiente al año por el cual se tendría que aportar la información en medios magnéticos omitida.

Por su parte, la DIAN en el recurso de apelación argumentó que la oportunidad para imponer la sanción por no presentar información exógena no se encuentra caducada porque la resolución sancionatoria fue notificada a la actora antes del vencimiento de los dos años contados a partir de la ocurrencia de la irregularidad.

El artículo 638 del ET. dispone lo siguiente:

² Sentencia del 4 de noviembre de 2019, Exp. (22185) 2019CE—SUJ-4-010, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



*“Artículo 638. Prescripción de la facultad para imponer sanciones. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual **ocurrió la irregularidad sancionable** o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.*

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar. (Se subraya y destaca).

La Sala reitera³ que, si bien la norma transcrita se refiere a la «prescripción» de la facultad para imponer sanciones, también es cierto que no se trata de un modo de extinción de acciones o derechos, sino el plazo con el que cuenta la autoridad para adelantar las actuaciones por medio de las cuales puede ejercer válidamente la potestad sancionadora de la que está investida. De manera que debe entenderse que se trata de «caducidad», pues es un término preclusivo de carácter sustancial que tiene la Administración para ejercer la facultad sancionatoria.

Lo anterior en consonancia con el artículo 52 del CPACA, que regula en términos generales la caducidad de la potestad sancionadora en sede administrativa.

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

En relación con la forma en que se contabiliza la caducidad de la potestad sancionadora de la Administración, esta Sección, en sentencia de unificación del 14 de noviembre de 2019, Exp. 22185⁴, estableció que “tratándose de infracciones al deber de informar, el término de caducidad para notificar el pliego de cargos comienza a contabilizarse desde la fecha en que el presunto infractor presentó, o debió presentar, la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al periodo gravable en el que venció el plazo fijado para aportar la información en cuestión. Lo anterior, porque, como se vio arriba, el artículo 638 del ET ata el dies a quo a la presentación de «la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable», con lo cual lo determinante es identificar la fecha en que se cometió la infracción, la que se materializa el día en que concluye el plazo dentro del que se debía aportar la

³ Ver sentencias del 24 de octubre de 2013, Exp. 18191, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 08 de febrero de 2018, Exp. 22060, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 24 de octubre de 2018, Exp. 22340, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 21 de febrero de 2019, Exp. 23278, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 14 de noviembre de 2019, Exp. 22185, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁴ Exp. 22185, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



información o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido.”

En el caso bajo estudio, la sociedad demandante es una persona jurídica, cuyo NIT es 890.200.963-2. De manera que, la irregularidad sancionable se concretó el 11 de mayo de 2017⁵, fecha en que la contribuyente debió presentar la información exógena correspondiente al año 2016.

En esas condiciones, de acuerdo con lo previsto en el artículo 638 del ET., los dos años para formular el pliego de cargos se debían contar desde la fecha de presentación de la declaración de renta del 2017, año gravable en que se cometió la infracción, esto es, el 18 de abril de 2018.

En consecuencia, la Administración tenía la facultad para expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 18 de abril de 2020, por lo que el acto expedido el 19 de septiembre de 2019 y notificado el 23 del mismo mes y año, se realizó de forma oportuna.

Por lo anterior, prospera el recurso de apelación de la parte demandada.

Teniendo en cuenta que el Tribunal no se pronunció sobre la falta de motivación de los actos demandados, la Sala procede a realizar el siguiente análisis:

En cuanto a la falta o ausencia de motivación, la Sección Cuarta ha señalado lo siguiente⁶:

"La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos.

Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole, que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos.

En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto. En efecto, cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria, en el texto del acto administrativo, se está condicionando la forme del acto administrativo, el modo de expedirse. Si la Administración desatiende esos mandatos normativos, incurre en vicio de expedición irregular y, por ende, se configura la nulidad del acto administrativo⁷.

⁵ El artículo 1º de la Resolución DIAN 000016 del 15 de marzo de 2017, que modificó los artículos 37 de la Resolución DIAN 000112 del 29 de octubre de 2015 y 15 de la Resolución DIAN 000084 del 30 de diciembre de 2016, estableció como fecha de presentación de la información de las personas jurídicas, cuyo último dígito del RUT finalice en los números 61 a 65, el 11 de mayo de 2017.

⁶ Sentencia de 13 de junio de 2013, exp. 17495, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en sentencia de 1 de junio de 2016, exp. 21702, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia y 26 de julio de 2017, Exp. 22326, C.P. Milton Chaves García.

⁷ Sentencia 16090 del 23 de junio de 2011, CP. Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



En efecto, la expresión de los motivos por los cuales se profiere un acto administrativo de carácter particular y concreto es indispensable, pues es a partir de los mismos que el administrado puede controvertir aquellos aspectos de hecho y de derecho que considera no pueden ser el soporte de la decisión, pero cuando se prescinde de la motivación se impide que el particular afectado con la decisión pueda ejercitar cabalmente su derecho de defensa y contradicción".

En el presente caso, una vez verificado el contenido de los actos acusados, se advierte que la DIAN de forma expresa señaló las razones y motivos que fundamentaron la decisión, pues en ellos se precisó que la sociedad demandante no presentó la información exógena del año 2016, siendo que tenía la obligación de suministrarla a más tardar el 11 de mayo de 2017 conforme con lo previsto en el artículo 631 del ET. y las Resolución Nro. 0112 del 29 de octubre de 2015, modificada por las Resoluciones Nros. 84 del 30 de diciembre de 2016 y 0016 del 15 de marzo de 2017. Razón por la cual, la Administración expidió el pliego de cargos en los términos previstos en el artículo 638 del ET., es decir, dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración de renta del año gravable en que se cometió la infracción, esto es, el 2017, año en que debió allegar la información.

Así mismo, la DIAN indicó que como la infracción ocurrió el 11 de mayo de 2017, no era procedente la reducción de la sanción al 10% según lo previsto en el artículo 651 del ET., pues ese porcentaje solo es aplicable para las conductas infractoras previas a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 -26 de diciembre de 2016-, tal como lo estableció la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia de unificación del 14 de noviembre de 2019⁸.

En consecuencia, no se evidencia la falta de motivación de los actos alegada por la parte demandante.

No obstante, lo anterior, se dará aplicación al artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 que redujo el porcentaje de la sanción por no suministrar la información exigida del 5% al 1%; con fundamento en el principio de favorabilidad en materia sancionatoria⁹.

Por ende, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos, únicamente para reducir la sanción en aplicación del principio de favorabilidad. En definitiva, la sanción por no enviar información se fija así: (i) base de la sanción por no enviar información \$17.591.263.000; (ii) que al aplicarle la correspondiente tarifa del 1% arroja una sanción de \$175.912.630, lo cual no supera el límite de las 7.500 UVT previsto en el artículo 651 del E.T.

De la condena en costas

Conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condenará en esta instancia.

⁸ Exp. 22185 – 2019CE-SUJ-4-010, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁹ Ver sentencia del 18 de mayo de 2023, Exp. 27091, C.P. Wilson Ramos Girón.



Radicación: 68001-23-33-000-2021-00530-01 (26903)
Demandante: Cooperativa Especializada de Ahorro y Crédito Multicoop
FALLO

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

F A L L A

PRIMERO: REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, quedará así:

“Primero: Declarar la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 042412020000051 del 04 de junio de 2020, por medio de la cual se impone sanción por no suministrar la información exigida al contribuyente Cooperativa Especializada de Ahorro y Crédito-Multicoop y la Resolución No. 042362021000003 del 26 de marzo de 2021, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, fijar la sanción por no informar a cargo de la demandante por la suma de \$175.912.630, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia”.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente con permiso

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN