TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE ANTIOQUIA

SALA SEXTA DE DECISIÓN

MAGISTRADA PONENTE LUZ AMPARO RIVERA CORTÉS

Medellín, ocho de octubre de dos mil veintiséis

REFERENCIA:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – TRIBUTARIO
DEMANDANTE:	AGROPECUARIA SUELOS Y GANADOS SAS
DEMANDADO:	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
RADICADO:	**05001333301720220032601**
INSTANCIA:	SEGUNDA
DECISIÓN:	CONFIRMA

ASUNTO POR RESOLVER

La Sala procede a dictar sentencia de segunda instancia en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho (art. 138 CPACA) promovido por el Agropecuaria Suelos y Ganados SAS con Nit. 900.550.536-1 contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN con Nit. 800.197.268-4.

ANTECEDENTES

LA DEMANDA. Presentada el 7/7/2022[1] y admitida el 19/7/2022[2], pretende que se declare: i) la nulidad de la Resolución Sanción nro. 112412921000087 de 6/5/2021 por medio de la cual se impone sanción por la presentación extemporánea de la información exógena en medios magnéticos del año gravable 2016 y (ii) la Resolución nro. 112592022000003 de 17/3/2022 que resuelve el recurso de reconsideración confirmando la sanción impuesta.

A título de restablecimiento del derecho: i) se declare que no existe deuda por concepto de sanción por omisiones relacionadas con el envío de la información y ii) se condene en costas a la demandada.

Las anteriores pretensiones fundadas en los siguientes hechos relevantes: El demandante había presentado información exógena el 27/2/2020, por medio del

[1] SAMAI – Juzgado índice 00002.

[2] SAMAI – Juzgado índice 00003.

sistema MUISCA, conforme a la Resolución nro. 000112 de 29/10/2015, que fue modificada por la Resolución nro. 000084 de 30/12/2016.

Sin embargo, previamente, la DIAN había expedido el auto de apertura nro. 112382019000562 de 20/3/2019, por medio del cual inició el proceso de investigación del programa *"Incumplimiento obligación de informar"* por el año gravable 2016 contra el demandante.

Luego, expidió el pliego de cargos nro. 2020011030000288 de 24/9/2020, notificado el 30/9/2020, proponiendo al demandante sanción por el suministro extemporáneo de la información exógena tributaria del año gravable 2016 por valor de $406.886.000.

El demandante dio respuesta el 3/11/2020 mediante radicado nro. 11E2020917049. Sin embargo, la DIAN expidió la Resolución Sanción nro. 112412021000087 de 6/5/2021, imponiendo sanción por $406.886.000.

La sanción fue recurrida por el demandante, pero la DIAN mediante la Resolución nro. 112592022000003 de 17/3/2022 confirmó la decisión[3].

Con la demanda la parte demandante invocó como normas violadas los artículos 29 de Constitución Política, 638, 683 y 745 del Estatuto Tributario -en adelante ET-, 3, 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011 y la Sentencia de unificación 22185 de 14/11/2019.

Como concepto de violación argumentó que los actos demandados fueron expedidos por un funcionario sin competencia y operó la caducidad porque el pliego de cargos no fue expedido dentro del término de 2 años contados a partir del vencimiento del término en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio.

Entonces, la fecha de vencimiento del reporte era el 4/5/2017, pero la fecha en que se debió presentar la declaración del año gravable 2017 fue el 26/4/2018, por lo que, la fecha vencimiento para notificar el pliego de cargos era el 26/4/2020. No obstante, como hubo suspensión de los términos por 39 días conforme a la Resolución nro. 055 de 2020 y la Circular nro. 0017 de 2020, la DIAN tenía hasta el 11/7/2020. No obstante, notificó el pliego de cargos el 30/9/2020.

Sostuvo que los actos administrativos desconocieron las normas en que debían fundarse porque desconocieron el ET, fueron expedidos de forma irregular y con falsa motivación, porque la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

[3] SAMAI – Juzgado índices 00002 y 00010.

desconoció los argumentos expuestos y se aparta de la línea jurisprudencial del Consejo de Estado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA. La DIAN se opuso a todas las pretensiones, señaló que, el artículo 37 de la Resolución nro. 000112 de 29/10/2015 modificado por el artículo 1 de la Resolución nro. 00016 de 15/3/2017, determinó que los Nit terminados en 36 tenía fecha de vencimiento para presentar la información exógena el 4/5/2017 y el demandante la presentó el 27/2/2020.

Por lo que, la DIAN expidió el pliego de cargos nro. 112382020000164 de 24/9/2020, notificado por correo electrónico el 30/9/2020, pero el demandante no logró desvirtuar la conducta y tuvo que expedir la Resolución Sanción nro. 11241202100087 de 6/5/2021, notificada el 6/5/2021.

Precisó que la conducta sancionable se presentó el 27/2/2020 cuando la sociedad presenta la información después de vencido el plazo estipulado por el Gobierno Nacional. La información exógena no está vinculada a una declaración tributaria porque se trata de una obligación general de suministrar información, de ahí que el término inicia desde la fecha en la que el contribuyente presentó o debió presentar la declaración de renta y complementarios del año gravable 2020, es decir, el 21/4/2021.

En consecuencia, el pliego de cargos podía ser expedido hasta el 21/4/2023, entonces fue oportuno. Agregó que no aplica la suspensión de términos decretada desde el 19/3/2020 a 1/6/2020 por el COVID 19[4].

SENTENCIA PRIMERA INSTANCIA. En sentencia de 2/5/2024, el juzgado concedió las pretensiones de la demanda, declaró la nulidad de los actos demandados y a título de restablecimiento declaró que el demandante no estaba obligado a pagar la sanción impuesta, y deberá devolverse las sumas pagadas por dicho concepto.

Lo anterior, porque consideró que para contar el término de los 2 años para notificar el pliego de cargos era necesario verificar si la conducta sancionable estaba vinculada a un período fiscal determinado. En el caso, debía ser desde la fecha en que el contribuyente presentó o debió presentar la declaración de renta y complementarios del año gravable 2017. Por lo que, el término de caducidad empezó a correr el 26/4/2018 fecha en que se presentó el denuncio rentístico, por lo que, la DIAN tenía hasta el 26/4/2020 y con la suspensión de términos hasta el 9/7/2020[5].

[4] SAMAI – Juzgado índice 00010.
[5] SAMAI – Juzgado índice 00024.

APELACIÓN DEMANDA. El 17/5/2024, la DIAN argumenta que la sentencia incurrió en un defecto sustantivo al desconocer la irregularidad sancionable en caso de presentación extemporánea de la información exógena.

Sostiene que la irregularidad se presentó el 27/2/2020, fecha en la que se presentó la información después de vencido el plazo, por lo que, el término cuenta a partir de la fecha en que presentó o debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2020, es decir, en el 2021, fecha desde la cual se deben contar los 2 años para notificar el pliego de cargos[6].

TRÁMITE DE SEGUNDA INSTANCIA. El recurso de apelación fue admitido por está mediante auto proferido el 5/7/2024[7].

CONSIDERACIONES

Agotadas las etapas previstas en el proceso ordinario, sin que se observe causal de nulidad y cumplidos los presupuestos procesales, la Sala procede a proferir sentencia.

PROBLEMA JURÍDICO. Consiste en determinar si procede revocar la sentencia de primera instancia, con base en los argumentos expuestos en el recurso de apelación, esto es, porque la autoridad judicial interpretó de forma errada el momento en que se debe contar el término para notificar el pliego de cargos, es decir, aplicar la caducidad conforme al artículo 638 del ET.

TESIS DE LA SALA. La Sala soporta su tesis en que el término de caducidad comienza desde el día en que se presentó o debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio, *de acuerdo con el año gravable en que se cometió la infracción*, con fundamento en el ET y la sentencia de unificación del Consejo de Estado de 14/11/2019.

MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

Sobre la obligación de presentar información exógena.

La información exógena ha sido definida como el conjunto de datos que las personas naturales y jurídicas presentan a la DIAN sobre las operaciones realizadas con sus clientes. Dicha información permite a la Administración en ejercicio de su facultad de fiscalización, efectuar los estudios y cruces de información para el debido control de los impuestos[6].

[6] SAMAI – Juzgado índice 00027.
[7] SAMAI – TAA índice 00004.

Los artículos 623, 623-2, 623-3, 624, 625, 627, 628, 629, 629-1, 631, 631-1, 631-2, 633 del ET en concordancia con el Decreto 1625 de 2016 y sus modificaciones, establece quienes están obligados a presentar información exógena.

Por su parte, el artículo 651 del ET establece que a quienes se les haya solicitado información o pruebas, que no hayan sido suministradas dentro del término, presente errores o no corresponda a lo solicitado incurrirá en sanción.

El término que tiene la Administración para poder sancionar las conductas descritas, se encuentra previsto en el artículo 638[7] y en caso de que se realice a través de resolución independiente tiene que formularse pliego de cargos dentro de los 2 años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio *del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable* o cesó la irregularidad, en caso de que se trata de una infracción continuada. Una vez, vencido el término para dar respuesta al pliego de cargos dentro de los 6 meses puede ser aplicada la sanción correspondiente.

Entonces, se concluye que la sanción por la obligación formal de presentar información exógena puede ser aplicada en caso de que se incurra en las siguientes conductas: i) no suministrar la información, ii) suministrarla con errores o iii) suministrarla fuera del término.

Ahora bien, el Consejo de Estado en sentencia de unificación del 14/11/2019 estableció como regla de unificación que:

> *[…] Cuando la sanción 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; para lo cual se entiende que esta se cometió el día en que venció el plazo para suministrar la información sin que así ocurriera, o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido[8].*

Por lo tanto, es claro que la fecha que debe tenerse en cuenta es el día en que venció el plazo para suministrar la información sin que ello ocurriera, lo anterior, aplica para la omisión o para la presentación extemporánea, ya que la conducta puede presentarse en el mismo instante.

La diferencia entre las conductas descritas radica en que cuando se trata de omisión el obligado puede esperar a que se adelante todo el procedimiento

[8] CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 14/11/2019 (22185).

administrativo sancionatorio sin cumplir con su obligación. Si se trata de extemporaneidad el obligado puede presentar y tener una sanción inferior.

Sería improcedente considerar que la administración debe tomar el término de caducidad a partir de la fecha en que se presenta extemporáneamente la información exógena porque ello haría que la facultad para sancionar se torne de manera indefinida porque estaría supeditada al cumplimiento de una obligación, sobre la cual, ya se había establecido una fecha de vencimiento.

Con la información exógena no se está ante una infracción continuada, porque el hecho de la presentación extemporánea no implica que se haya perdido dicha connotación desde el día siguiente a su vencimiento.

En consecuencia, la extemporaneidad se genera desde el momento en que se omite cumplir con la obligación en su fecha de vencimiento, no necesita de algún otro tipo de acto que la constituya.

CASO CONCRETO.

El demandante en el año gravable 2014 declaró ingresos brutos por valor $4.909.526.000, es decir, estaba obligado a presentar información exógena para el año gravable 2016[9].

Ahora bien, la Resolución nro. 000112 de 29/10/2015 modificada por la Resolución nro. 000016 de 15/3/2017[10], había establecido como fecha máxima para presentar la información exógena el 4/5/2017.

El demandante cumplió con el deber de presentar información exógena hasta el 27/2/2020.

La DIAN expidió el pliego de cargos nro. 112382020000164 de 24/9/2020 y lo notificó el 30/9/2020[11]. Posteriormente, expidió la Resolución Sanción nro. 11241202100087 de 6/5/2021, notificada el 6/5/2021[12]. Con la Resolución nro. 112592022000003 de 17/3/2022[13] resolvió el recurso de reconsideración confirmando la sanción.

El demandante argumenta que el pliego de cargos fue expedido por fuera del término establecido en el artículo 638 del ET, porque la irregularidad sancionable ocurrió en el periodo en que debía cumplir con la obligación de presentar la información exógena.

[9] SAMAI – Juzgado índice 00010 – 21 Expediente administrativo p.5.
[10] Cfr. Consulta a la Resolución nro. 000016 de 15/3/2017.
[11] SAMAI – Juzgado índice 00010 – 21 Expediente administrativo p.72-76.
[12] SAMAI – Juzgado índice 00010 – 21 Expediente administrativo p.96-104.
[13] SAMAI – Juzgado índice 00010 – 21 Expediente administrativo p.162-168.

Entonces, la obligación era por el año gravable 2016, la fecha de vencimiento era el 4/5/2017, y la fecha en la que presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio de dicho año, fue el 26/4/2018, fecha a partir de la cual se debían contabilizar los 2 años.

Para la DIAN el término debe ser contabilizado a partir de la fecha en que se cumplió de forma tardía con la obligación, es decir, desde el 27/2/2020, por considerar que se trata de una infracción continuada.

El juez de primera instancia consideró que el término debía ser contabilizado a partir de la fecha en que el contribuyente debió presentar la declaración de renta y complementarios del año en que venció el plazo fijado para cumplir dicha obligación formal.

Entonces, el término inició el 26/4/2018, fecha en presentó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2017. Por lo tanto, la DIAN tenía hasta el 26/4/2020, y de acuerdo con la suspensión de términos el vencimiento era el 9/7/2020.

En la apelación, la DIAN mantiene su posición indicando que hubo una interpretación errada de la sentencia de unificación de 14/11/2019 e inaplicación del artículo 638 del ET, porque contar el término a partir de la fecha de vencimiento de la obligación solo aplica para casos de omisión, no para cuando se trata de infracciones continuadas. Por lo que, el término de prescripción para expedir el pliego de cargos contaba desde la fecha en que el contribuyente presentó o debió presentar la declaración de renta y complementarios del año gravable 2020, es decir 21/4/2021.

Sin embargo, no le asiste razón a la DIAN porque la jurisprudencia ha indicado que el término de caducidad debe ser contado desde la fecha en que se incurre en la conducta sancionable, y la extemporaneidad opera una vez vencida la fecha máxima para cumplir con la obligación.

En consecuencia, el término debía comenzar a contar a partir de la fecha en la que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del año gravable 2017, para el caso fue el 26/4/2018, así como lo indicó el juez de primera instancia.

Por consiguiente, para el 30/9/2020, fecha en que fue notificado el pliego de cargos, la DIAN estaba por fuera del término previsto en el artículo 638 del ET.

Sobre el particular se precisa que no se trata de una infracción continuada, porque de ella no depende alguna otra actuación del obligado para incurrir en la conducta.

Por lo tanto, a partir del momento en que se deja de presentar la información dentro del plazo establecido es atribuible la sanción que dispone la norma.

Con la sentencia de unificación del Consejo de Estado se zanjó cualquier tipo de interpretación que generará duda sobre cómo contabilizar el término para notificar el pliego de cargos cuando se trata de infracciones al deber de informar.

El término inicia desde la fecha en que presentó o debió presentar la declaración de renta y complementarios del periodo en que incurre la irregularidad.

Entonces, es cierto que existe una diferencia marcada entre la omisión y la extemporaneidad, pues tienen verbos rectores disimiles. Sin embargo, ambas se configuran al vencimiento del plazo fijado por la Administración Tributaria. En el caso de la omisión, el obligado nunca cumple con la obligación, mientras que en la extemporaneidad sí lo hace, pero fuera del término legal.

Sin embargo, en ninguno de los dos supuestos la presentación extemporánea de la información exógena reinicia el término de caducidad de la facultad sancionatoria, pues la infracción se perfecciona en el momento en que vence el plazo sin que se haya cumplido oportunamente la obligación.

Por lo tanto, la extemporaneidad no constituye una infracción continuada, ni difiere para efecto del cómputo de la caducidad, de la omisión para presentar la información de terceros.

Al respecto, se precisa que la jurisprudencia[14] solamente ha partido de 3 presupuestos para identificar la fecha a partir de la cual se establece el término de 2 años para notificar el pliego de cargos así: i) el día del vencimiento del plazo para suministrar la información sin que así ocurriera (omisión o extemporaneidad); ii) el día en que se entró la información de manera incompleta; y, iii) el día en que se entregó la información con errores técnicos o de contenido.

EN CONCLUSIÓN. La Sala debe confirmar la decisión de primera instancia, como quiera que los motivos aducidos por la DIAN para apelar la decisión fueron desvirtuados y operó la caducidad de la facultad sancionatoria de la administración conforme lo prevé el artículo 638 del ET.

OTRAS DECISIONES. Sin costas, toda vez que su imposición está supeditada a la existencia de elementos de convicción que acrediten su causación, en los términos del numeral 8 del artículo 365 del CGP.

[14] Cfr. CONSEJO DE ESTADO. Sentencia de 14/11/2019 (22185).

Los apoderados deben actuar desde el correo electrónico inscrito en el Registro Nacional de Abogados (art. 31 del Acuerdo PCSJA20-11567 de 5/6/2020); para la radicación de cualquier memorial dirigido al proceso, se encuentra habilitada la ventanilla virtual[15] del aplicativo SAMAI[16], y al memorial deben anexar prueba de haber remitido copia a los demás sujetos procesales (arts. 78-14 CGP, 186 CPACA y 2 y 3 Ley 2213 de 2022).

DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Sexta del Tribunal Administrativo de Antioquia, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

RESUELVE

PRIMERO: Confirmar la sentencia de 2/5/2024 por el Juzgado 17 Administrativo del Circuito de Medellín en el proceso de nulidad y restablecimiento promovido por Agropecuario Suelos y Ganados SAS con Nit. 900.550.536-1 contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN con Nit. 800.197.268-4.

SEGUNDO: Sin costas en esta instancia.

TERCERO: En firme el presente proveído, por secretaría procédase a la devolución del expediente al Juzgado de origen, previa desanotación en los Sistemas de Registro.

Notifíquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en Sala, como consta en acta de la fecha, por los magistrados,

LUZ AMPARO RIVERA CORTÉS

RAFAEL DARÍO RESTREPO QUIJANO

DOHOR EDWIN VARÓN VIVAS

«Este documento fue firmado electrónicamente. Usted puede consultar la providencia oficial con el número de radicación en https://samai.consejodeestado.gov.co »

[15] Para conocer cómo funciona y cómo puede usar la ventanilla virtual, puede consultar la Guía de la ventanilla virtual.

[16] Según Acuerdo PCSJA23-12068 de 16/5/2023 es obligatorio el uso del aplicativo SAMAI.