

**POTESTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACIÓN – Caducidad / PLIEGO DE CARGOS – No es una decisión definitiva y por lo tanto no es objeto de control judicial / PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD – Diferencias / CADUCIDAD DE LA POTESTAD SANCIONATORIA – Término / TÉRMINO DE CADUCIDAD DE LA POTESTAD SANCIONATORIA CUANDO LA SANCIÓN SE IMPONE MEDIANTE RESOLUCIÓN INDEPENDIENTE – Reiteración de jurisprudencia / PRINCIPIO DE IGUALDAD – Falta de prueba**

[L]a Sala advierte que la actora demandó la nulidad del Pliego de Cargos nro. 022382009001207, del 10 de noviembre de 2009, y que, precisamente, este acto fue anulado por el tribunal de primera instancia; sin embargo, al no ser una decisión definitiva no es objeto de control judicial ni susceptible de anulación. Por ello, la Sala se inhibirá de resolver de fondo la legalidad del pliego de cargos. 3-En torno a los cargos de nulidad planteados, conviene precisar que la prescripción y la caducidad son institutos jurídicos diferenciables, si bien tienen en común que surgen por la inactividad de la Administración en un plazo señalado legalmente. De acuerdo con los artículos 1625, 2512 y 2535 del Código Civil, la prescripción es un modo de extinción de las acciones y derechos ajenos, al no ser ejercidos oportunamente por el interesado. El *dies a quo* en el caso de los términos de prescripción extintiva está expresamente ligado al momento en el que la obligación se hace exigible, tal como ocurre en la disposición del inciso 2.º del artículo 2535 del Código Civil y, en materia tributaria, lo consagra el artículo 817 del ET que determina el plazo de prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias dependiendo del título ejecutivo que la contenga. Por su parte, la caducidad es la consecuencia jurídica del vencimiento de los términos perentorios fijados en la ley para el ejercicio de una acción, cuyo conteo no necesariamente coincide con el momento en el que resulta exigible una determinada obligación. Así, cuando tal ejercicio corresponde a una potestad del Estado, v.g. la imposición de una sanción, la caducidad implica la pérdida de la competencia temporal para ejercer tal potestad en un caso concreto. Al respecto, el artículo 638 del ET determina que cuando las sanciones no se impongan en liquidaciones oficiales, sino en resoluciones independientes, la potestad para proferir el pliego de cargos fenece 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 misma (cuando se trate de infracciones continuadas). Así, aunque la norma en cita se refiere a la «prescripción» de la facultad para imponer sanciones, esta Sala ha precisado que, técnicamente, debe aludirse a la «caducidad», en tanto la disposición jurídica versa sobre el término dentro del cual la Administración tributaria para ejercer la potestad sancionatoria, so pena de que ésta se extinga, en armonía, entre otros, con el artículo 38 del CCA, que regulaba, con carácter general, la caducidad de la facultad sancionatoria en sede administrativa (sentencias del 24 de octubre de 2013, exp. 18191, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 8 de febrero de 2018, exp. 22060, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; y auto del 07 de julio de 2006, exp. 15008, CP: María Inés Ortiz Barbosa). 4-En torno a esa materia, esta Sección ha fijado un criterio jurisprudencial, que ahora reitera la Sala, sobre el día en el que comienza a correr el término de caducidad de la potestad sancionatoria cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, de conformidad con el cual corresponde a la presentación de la declaración del año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable, como sucede, por ejemplo, con la omisión de suministrar información en medios magnéticos en el plazo establecido (sentencia del 30 de agosto de 2016, exp. 21056, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Pues bien, en el *sub lite* la irregularidad sancionable (i.e. omisión en el suministro de información) se concretó el 2 de abril de 2007, fecha en la cual, conforme a la Resolución 12807 de 2006, la contribuyente debió entregar la

información exógena del año gravable 2006. Así los dos años con los que contaba la Administración para formular el pliego de cargos se contabilizan a partir de la presentación de la declaración de renta del año gravable 2007, plazo que, en virtud del artículo 15 del Decreto 4818 de 2007 (decreto expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que fijó los plazos para las declaraciones), venció el 19 de junio de 2008. Por consiguiente, la DIAN estaba facultada para expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 19 de junio de 2010. De ahí que, el pliego de cargos expedido el 10 de noviembre de 2009 (f. 3), y notificado el 20 de noviembre del mismo año (f. 2), haya sido expedido dentro de la oportunidad procesal, establecida en el artículo 638 del ET. En esa medida, teniendo en cuenta que no operó la caducidad de la potestad sancionadora, prospera el cargo de apelación formulado por la DIAN. 5-En relación con la presunta vulneración del principio de igualdad formulado por la actora, por cuanto la Administración archivó actuaciones administrativas sancionatorias iniciadas contra otros contribuyentes, la Sala advierte que este cargo de nulidad no fue debidamente sustentado, porque no se probó en concreto que las situaciones puedan ser las mismas o que en efecto se hubiere transgredido dicho derecho.

**FUENTE FORMAL:** CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 1625 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 2512 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 2535 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 2535 INCISO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 817 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 638 / CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (DECRETO 01 DE 1984) – ARTÍCULO 38 / DECRETO 4818 DE 2007 – ARTÍCULO 15

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil dieciocho (2018)

**Radicación número: 08001-23-31-000-2011-00848-01(22340)**

**Actor: LARIDZA VERGEL ORTEGA**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 30 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Subsección de Descongestión, que decidió (f. 254):

1. Declárese la nulidad de los siguientes actos administrativos: a) pliego de cargos N°. 022382009001207 del 10 de noviembre de 2009; b) Resolución Sanción N°. 022412010000338 de fecha 06 de abril de 2009; C) Recurso de reconsideración N°. 900.017, del 8 de marzo de 2011, por medio del cual se

confirma el recurso sanción, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica, Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos.

2. Como restablecimiento del derecho, ordénase a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN- lo siguiente:

a) Que se le devuelva a la señora Laridza Vergel Ortega la póliza N°. BQ-100045512 de 07 de septiembre de 2011 suscrita por la Compañía Mundial de Seguros S.A. y obrante a folio 49 – 50.

3. Niéguese las demás pretensiones de la demanda.

(...)

## **ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante el Pliego de Cargos nro. 022382009001207, del 10 de noviembre de 2009, la DIAN propuso sancionar a la demandante por no presentar la información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2006, en cuantía de \$316.369.000 (f. 3).

La sanción fue impuesta en la Resolución 022412010000338, del 6 de abril de 2010, decisión que la actora recurrió en reconsideración (ff. 13, 19 y 20)

Por medio de la Resolución 900.017, del 8 de marzo de 2011, la sanción señalada se redujo al monto máximo permitido por el artículo 1.º del Decreto 4715 de 2005, es decir, a la suma de \$296.640.000 (ff. 24 a 26).

## **ANTECEDENTES PROCESALES**

### **Demanda**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 34 y 35):

1.- Que se declare la nulidad del acto administrativo Pliego de Cargos N°. 022382009001207 de 10 de noviembre de 2009, proferido por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, con base en la revisión de la declaración tributaria de conformidad con el artículo 651-9 del Estatuto Tributario.

2.- Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción N°. 022412010000338 del 6 de abril de 2010, proferido por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, en la que se decide la respuesta al Pliego de Cargos descrito en el numeral anterior y se impone una sanción a la contribuyente Laridza Vergel Ortega Nit. 32.739.635-5, por la suma de \$319.369.0000, por no enviar información por el año gravable 2006, conforme a lo establecido en el literal a) inciso 1º del artículo 651 del Estatuto Tributario.

3.- Que se decrete la nulidad de la Resolución N°. 900.017 del 8 de marzo de 2011, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que en su artículo primero modifica la Resolución Sanción N°. 022412010000338, del 6 de abril de 2010, proferido por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla y en su artículo segundo fija en la suma de \$296.640.000 la sanción por el no envío de la información en relación con el Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2006 de la contribuyente hoy demandante.

#### CONDENAS

1.- Como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho se declare que la contribuyente Laridza Vergel ortega Nit. 32.730.635-5, se encuentra a paz y salvo con la entidad demandada, por la obligación relacionada en la presente acción se declare la firmeza de la declaración de renta privada presentada por mi defendida correspondiente al año fiscal 2006 e identificada con el N°. 91000009589789 con acuse de recibo de presentación el 12 de agosto de 2007 y así se registre en el sistema interno de obligaciones financieras MUISCA de la entidad demandada.

2.- Se reconozcan los gastos judiciales, administrativos en que haya tenido que incurrir la actora para evitar la efectividad de la garantía, decisión que de manera irregular pretende hacer efectiva la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla, por la negativa a declarar la revocatoria de la resolución que impone una sanción en forma extemporánea.

(...)

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 13 y 29 de la Constitución y 638 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 24 a 45):

Expuso que mediante pliego de cargos la demandada propuso imponerle la máxima sanción prevista en el artículo 651 del ET, por el hecho de no haber brindado la información correspondiente al año 2006, pero que lo hizo planteando una multa de \$316.368.686, que correspondía a la máxima cuantía de sanción prevista para 2009 (f. 39).

Señaló que la resolución sancionadora le impuso la sanción en los términos planteados en el pliego de cargos, pero que en la decisión del recurso de reconsideración el monto de la sanción fue disminuido al máximo permitido por el Decreto 4715 de 2005, *i. e.* \$296.640.000.

Basada en lo anterior, alegó que resultaba correcta la tesis según la cual la infracción sancionada se había cometido en 2006 y que, portanto, había sido extemporánea la notificación del pliego de cargos y había operado la caducidad de la potestad sancionadora.

Indicó que la DIAN, al resolver el recurso de reconsideración, no se pronunció sobre la caducidad de la potestad sancionatoria alegada por la actora.

También adujo que se vulneró el principio de igualdad, en la medida en que a otros contribuyentes que se encontraban en la misma situación se

les decretó el archivo del expediente. En este sentido, citó apartes de un acto expedido en el proceso administrativo sancionatorio seguido al obligado tributario Ricardo Mandón Navarro, en el cual la DIAN ordenó el archivo del proceso.

Finalmente, invocó las sentencias del 7 de febrero de 1997 (exp. 8080, CP: Julio Enrique Correa) y del 17 de julio de 2008 (exp. 16030, CP: Héctor Romero Díaz), en las que se resolvió el caso tomando como *dies a quo* del plazo de caducidad de la potestad sancionadora el de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo por el cual se debía entregar la información.

### **Contestación de la demanda**

La apoderada de la DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora, en los siguientes términos (ff. 72 a 81):

Señaló que, de acuerdo con la Resolución 12807 de 2006, la demandante estaba obligada a presentar información en medios magnéticos del año gravable 2006, a más tardar el 2 de abril de 2007; sin embargo, este deber nunca fue atendido.

Adujo que el término de dos años, con que cuenta la Administración para notificar el pliego de cargos, se contabiliza a partir de la fecha en la que se presente la declaración del impuesto sobre la renta del año en que se incurre en la infracción.

Que, en el presente caso, el 2 de abril de 2007, la demandante debió presentar la información en medios magnéticos, de conformidad con la Resolución 12807 de 2009. En ese año la actora incurrió en el hecho sancionable de no presentar la información, así que los dos años para que la Administración ejerciera la potestad sancionatoria, debían contabilizarse a partir del momento en el cual la actora tenía que presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año en que incurrió en la infracción, esto es, del año 2007.

Agregó que el 19 de junio de 2008 la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del período fiscal 2007, a partir de lo cual adujo que, para el caso, el término de caducidad para la notificación del pliego de cargos corría hasta el 19 de junio de 2010.

De conformidad con lo anterior, concluyó que resultó oportuna la notificación del pliego de cargos llevada a cabo el 20 de noviembre de 2009, así como la expedición y notificación de la resolución sancionadora los días 6 y 9 de abril de 2010.

Para sustentar esa conclusión, citó apartes de las sentencias del 26 de noviembre de 2009 (exp. 17435, CP: William Giraldo Giraldo) y del 11 de agosto de 2002, (exp. 10156, CP: Daniel Manrique Guzmán).

Planteó que, en el caso concreto, no se vulneró el principio de igualdad puesto que no todos los casos de los programas de fiscalización son

iguales, por lo que las decisiones tomadas en cada uno de ellos tienen efectos *inter partes* y advirtió que este es un hecho nuevo sobre el cual la DIAN no pudo ejercer su derecho de defensa en vía gubernativa.

### **Sentencia apelada**

Mediante sentencia del 30 de septiembre de 2014, el Tribunal Administrativo de Atlántico, Subsección de Descongestión, accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 247 a 254).

Señaló que, de acuerdo con la Resolución 12807 de 2006, la demandante estaba obligada a presentar información exógena del año gravable 2006, puesto que superó el tope de ingresos brutos que señala la norma como presupuesto para estar sujeto a dicho deber, por lo cual la actora debió remitir la información exógena el 2 de abril de 2007, pero este deber, a juicio del tribunal, se cumplió el 12 de agosto de 2007, con la presentación de la declaración de renta del año gravable 2006.

Consideró que en virtud del artículo 638 del ET, el pliego de cargos se notificó cuando había operado la caducidad de la potestad sancionadora, debido a que la información omitida está vinculada al año 2006 y la declaración de renta de ese periodo gravable, fue presentada el 12 de agosto de 2007, por lo cual, el término máximo para imponer la respectiva sanción por no reportar información exógena, era el 12 de agosto de 2009.

### **Recurso de apelación**

La demandada apeló la decisión del tribunal. Para el efecto, reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y efectuó las siguientes precisiones (ff. 256 a 259):

Señaló que, contrario a lo afirmado por el *a quo*, la potestad sancionadora se ejerció oportunamente, en la medida en que el término de los dos años para notificar el pliego de cargos fenecía el 19 de junio de 2010, antes de lo cual se llevó a cabo la notificación.

Finalmente, adujo que, contrario a lo señalado por el tribunal, el deber de enviar información en medios magnéticos del año gravable 2006, nunca fue cumplido.

### **Alegatos de conclusión**

La demandante no presentó escrito de alegatos de conclusión.

La Administración reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación (ff. 341 a 343).

### **Concepto del Ministerio Público**

El agente del Ministerio Público solicitó revocar la sentencia de primer grado, al considerar que se incurrió en la irregularidad sancionable cuando venció el término para presentar la información requerida por la Administración para el período gravable 2006, *i.e.* en el año 2007. Así, el término de dos años para ejercitar oportunamente la potestad sancionatoria se debía contar desde la fecha de presentación de la declaración de renta de ese año gravable, esto es, desde el 19 de junio de 2008, por lo que la actuación fue proferida en la oportunidad legal (ff. 341 a 343).

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Debe la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación que la DIAN formuló respecto de la sentencia del 30 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Subsección de Descongestión, por medio de la cual el *a quo* accedió a las pretensiones de la demanda.

En los anteriores términos, corresponde a la Sala establecer si en el caso *sub examine* había caducado la potestad sancionadora de la Administración, cuestión que la demandante denomina «*prescripción de la facultad sancionatoria de la DIAN*».

En el evento en que la respuesta al interrogante anterior sea negativa, se deberá analizar si en el caso concreto se vulneró el principio de igualdad habida consideración del auto de archivo proferido por la DIAN.

2- Previo a resolver la *litis*, la Sala advierte que la actora demandó la nulidad del Pliego de Cargos nro. 022382009001207, del 10 de noviembre de 2009, y que, precisamente, este acto fue anulado por el tribunal de primera instancia; sin embargo, al no ser una decisión definitiva no es objeto de control judicial ni susceptible de anulación. Por ello, la Sala se inhibirá de resolver de fondo la legalidad del pliego de cargos.

3- En torno a los cargos de nulidad planteados, conviene precisar que la prescripción y la caducidad son institutos jurídicos diferenciables, si bien tienen en común que surgen por la inactividad de la Administración en un plazo señalado legalmente.

De acuerdo con los artículos 1625, 2512 y 2535 del Código Civil, la prescripción es un modo de extinción de las acciones y derechos ajenos, al no ser ejercidos oportunamente por el interesado. El *dies a quo* en el caso de los términos de prescripción extintiva está expresamente ligado al momento en el que la obligación se hace exigible, tal como ocurre en la disposición del inciso 2.º del artículo 2535 del Código Civil y, en materia tributaria, lo consagra el artículo 817 del ET que determina el plazo de prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias dependiendo del título ejecutivo que la contenga.

Por su parte, la caducidad es la consecuencia jurídica del vencimiento de los términos perentorios fijados en la ley para el ejercicio de una acción, cuyo conteo no necesariamente coincide con el momento en el que resulta exigible una determinada obligación. Así, cuando tal ejercicio corresponde a una potestad del Estado, *v.g.* la imposición de una sanción, la caducidad implica la pérdida de la competencia temporal para ejercer tal potestad en un caso concreto.

Al respecto, el artículo 638 del ET determina que cuando las sanciones no se impongan en liquidaciones oficiales, sino en resoluciones independientes, la potestad para proferir el pliego de cargos fenece 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 misma (cuando se trate de infracciones continuadas).

Así, aunque la norma en cita se refiere a la «*prescripción*» de la facultad para imponer sanciones, esta Sala ha precisado que, técnicamente, debe aludirse a la «*caducidad*», en tanto la disposición jurídica versa sobre el término dentro del cual la Administración tributaria para ejercer la potestad sancionatoria, so pena de que ésta se extinga, en armonía, entre otros, con el artículo 38 del CCA, que regulaba, con carácter general, la caducidad de la facultad sancionatoria en sede administrativa (sentencias del 24 de octubre de 2013, exp. 18191, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 8 de febrero de 2018, exp. 22060, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; y auto del 07 de julio de 2006, exp. 15008, CP: María Inés Ortiz Barbosa).

4- En torno a esa materia, esta Sección ha fijado un criterio jurisprudencial, que ahora reitera la Sala, sobre el día en el que comienza a correr el término de caducidad de la potestad sancionatoria cuando la sanción se impone mediante resolución independiente, de conformidad con el cual corresponde a la presentación de la declaración del año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable, como sucede, por ejemplo, con la omisión de suministrar información en medios magnéticos en el plazo establecido (sentencia del 30 de agosto de 2016, exp. 21056, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Pues bien, en el *sub lite* la irregularidad sancionable (*i.e.* omisión en el suministro de información) se concretó el 2 de abril de 2007, fecha en la cual, conforme a la Resolución 12807 de 2006, la contribuyente debió entregar la información exógena del año gravable 2006. Así los dos años con los que contaba la Administración para formular el pliego de cargos se contabilizan a partir de la presentación de la declaración de renta del año gravable 2007, plazo que, en virtud del artículo 15 del Decreto 4818 de 2007 (decreto expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que fijó los plazos para las declaraciones), venció el 19 de junio de 2008.

Por consiguiente, la DIAN estaba facultada para expedir y notificar el pliego de cargos hasta el 19 de junio de 2010. De ahí que, el pliego de cargos expedido el 10 de noviembre de 2009 (f. 3), y notificado el 20 de

noviembre del mismo año (f. 2), haya sido expedido dentro de la oportunidad procesal, establecida en el artículo 638 del ET.

En esa medida, teniendo en cuenta que no operó la caducidad de la potestad sancionadora, prospera el cargo de apelación formulado por la DIAN.

5- En relación con la presunta vulneración del principio de igualdad formulado por la actora, por cuanto la Administración archivó actuaciones administrativas sancionatorias iniciadas contra otros contribuyentes, la Sala advierte que este cargo de nulidad no fue debidamente sustentado, porque no se probó en concreto que las situaciones puedan ser las mismas o que en efecto se hubiere transgredido dicho derecho.

Por los motivos expuestos, se revocará la sentencia de primer grado y en cambio se negarán las pretensiones.

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,

### **FALLA**

1. **Inhibirse** para pronunciarse sobre el Pliego de Cargos nro. 022382009001207, del 10 de noviembre de 2009, por lo expuesto.
2. **Revocar** la sentencia del 30 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Subsección de Descongestión, de acuerdo con los motivos expuestos en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,  
*Negar las pretensiones de la demanda.*
3. **Reconocer** personería a la abogada Mauricio Miryam Rojas Corredor como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado (f. 312).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**   **JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**