



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2013-01583-03 (26463)
Demandante: Jorge Camilo Bernal Martínez
Demandada: Secretaría de Hacienda Distrital

Temas: Sanción por no declarar. Independencia del proceso sancionatorio.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 27 de noviembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 236).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La demandada sancionó al actor por no declarar el ICA en la jurisdicción de Bogotá en los periodos que van del 4.º bimestre de 2007 al 6.º de 2011, mediante la Resolución nro. 1341DDI40085, del 10 de agosto de 2012 (ff. 61 a 66 caa), decisión que confirmó en la Resolución nro. DDI-041214, del 02 de septiembre de 2013 (ff. 126 a 130 caa). En vista de que el demandante no presentó las declaraciones de los bimestres 2.º de 2008 a 6.º de 2009 tras la notificación de la resolución sancionadora, la demandada procedió a aforar el tributo correspondiente en la Resolución nro. 671DDI019031, del 19 de marzo de 2013, acto que fue recurrido en reconsideración. El desistimiento de dicho recurso fue aceptado por la demandada mediante auto del 17 de diciembre de 2013 (ff. 134 a 136, 164, 166 y 167 caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

Primero: que se declare la nulidad de los actos administrativos materializados mediante las resoluciones:

Resolución nro. 1341DDI40085, del 10 de Agosto de 2012, mediante la cual se impuso sanción por



no declarar el Impuesto de Industria y Comercio, respecto a los bimestres 4.º, 5.º y 6.º del 2007; y los seis bimestres de los años gravables 2008, 2009, 2010 y 2011 al contribuyente Jorge Camilo Bernal Martínez.

Resolución nro. 671DDI019031 con fecha del 19 de marzo de 2013, mediante la cual se liquidó el Impuesto de Industria y Comercio, respecto a los bimestres 2.º, 3.º, 4.º, 5.º y 6.º del 2008; y los seis bimestres del año gravable 2009.

Resolución nro. DDI- 041214, del día 02 de septiembre de 2013, a través de la cual se resuelve el recurso de reconsideración presentado y en el que se reafirma la liquidación [sic] presentada por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

Segundo principal: que como consecuencia de la anterior declaración de nulidad, se deja sin efecto alguna de las sanciones y la liquidación de aforo que contienen los actos administrativos anteriormente enunciados.

En el eventual caso de no ser declarado nulo absolutamente los actos administrativos enunciados en la pretensión primera, se tenga como subsidiaria la siguiente pretensión consecucional:

Segundo subsidiario: que como consecuencia de la anterior declaración de nulidad se ordene el restablecimiento del derecho en favor del Señor Jorge Camilo Bernal Martínez, en desgravar los ingresos correspondientes a los períodos enunciados en las resoluciones sancionatorias y liquidatoria, en aquellas sumas de dinero que correspondan a dividendos y demás conceptos expresamente excluidos de conformidad con el Artículo 43 del Decreto Distrital 352 del 2002.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 constitucional; 563, 643 y 715 a 717 del ET (Estatuto Tributario); y 54 del Decreto Distrital 807 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 5 a 9):

Señaló que los actos demandados vulneraron el debido proceso porque el artículo 54 del Decreto Distrital 807 de 1993 dispone que solo podrá imponerse mediante resolución independiente la sanción por no declarar cuando previamente se haya notificado un pliego de cargos; y porque de acuerdo con los artículos 715, 716 y 717 del ET (aplicables por remisión del artículo 103 del Decreto Distrital 352 de 2002) la liquidación oficial de aforo solo puede proferirse una vez de que se haya resuelto el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sancionadora. Alegó que el emplazamiento para declarar fue notificado inadecuadamente, porque no se agotaron los medios idóneos para ubicarlo y notificarlo personalmente y adujo su invalidez porque contenía una fecha de expedición posterior a la de la notificación. Sostuvo que, en todo caso, los dividendos que percibió en los períodos en cuestión no estaban gravados con el ICA, en la medida que se trataba de rentas pasivas, no de ganancias producidas en el ejercicio de actividades gravadas.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 77 a 92), para lo cual afirmó que, según la jurisprudencia de esta corporación, el acto previo exigible para imponer la sanción por no declarar es el emplazamiento para declarar y que, de acuerdo con el artículo 717 del ET, el requisito procedimental para poder aforar el tributo radica en la previa imposición de la sanción por no declarar, preceptos que se honraron en el caso. Indicó que, contrariamente a la tesis formulada por su contraparte, no se requiere que se encuentre ejecutoriada la resolución sancionadora, porque el procedimiento sancionador es independiente al de determinación oficial, conforme a los pronunciamientos de esta Sección. Afirmó que la notificación del emplazamiento para declarar fue posterior a su notificación y que los dividendos se encuentran sometidos a imposición por tratarse de una modalidad especial de rendimientos financieros originados en la inversión en acciones. Respecto a la pretensión de nulidad de la liquidación oficial de aforo, formuló la excepción de indebido agotamiento de la vía administrativa, excepción que se declaró



procedente en la audiencia inicial (f. 158) y confirmó esta Sección mediante auto del 16 de noviembre de 2017 (ff. 212 y 213).

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (229 a 236). Juzgó que la Administración no vulneró el debido proceso al imponer la sanción debatida, dado que, previo a ello, había notificado el emplazamiento para declarar tal como lo exige el artículo 85 del Decreto 807 de 1993 en concordancia con el artículo 715 y 716 del ET. Indicó que el procedimiento sancionador es autónomo e independiente del de liquidación oficial, de ahí que el artículo 103 del Decreto 807 de 1997, en concordancia con el artículo 717 del ET, únicamente prevé como condición para expedir la liquidación oficial de aforo el que se haya expedido la respectiva sanción por no declarar. Estimó que el emplazamiento para declarar se notificó conforme a derecho, porque constató que el acto fue notificado mediante correo certificado enviado a la dirección que el demandante tenía registrada en el RUT (Registro Único Tributario) y que, contrario a lo indicado por la actora, dicho acto de publicidad se surtió con posterioridad a la expedición del emplazamiento. Se relevó de estudiar si los dividendos están sometidos a imposición puesto que explicó que se trata de un cargo que controvierte un acto administrativo en firme.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (ff. 256 a 261), para lo cual únicamente insistió en la vulneración al debido proceso por haberse expedido la liquidación oficial de aforo pese a que la sanción por no declarar no estaba ejecutoriada. Al efecto, resaltó que, contrario a lo indicado por el tribunal, el procedimiento de determinación oficial de aforo no es independiente al sancionatorio por incumplimiento del deber de declarar, sino por el contrario, en los términos del artículo 715 y 716 del ET, es un único procedimiento cuya expedición del acto de determinación depende de la previa ejecutoria del acto sancionador que le antecede.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandante insistió en los argumentos de la apelación (índice 18). La demandada reprodujo los argumentos de la contestación de la demanda, sin solicitar la condena en costas a la recurrente (índice 19).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En razón a la ausencia de quórum decisorio para resolver el impedimento manifestado por la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto (índice 22), mediante auto del 25 de noviembre de 2022, se ordenó sortear conjuez. En sesión del 07 de diciembre de 2022, la Sala realizó la correspondiente designación. Sin embargo, como el 30 de enero de 2023, el doctor Wilson Ramos Girón se posesionó como consejero de estado de la Sección Cuarta el quórum decisorio quedó integrado otra vez y, por consiguiente, queda desplaza al conjuez designado, conforme lo dispone el inciso 3.º del artículo 116 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011).

2- Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta instancia corresponde a la Sala resolver el impedimento manifestado por la consejera de estado, al respecto se advierte que la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión, por haber conocido del proceso en primera instancia. Como se constata que la Dra. Carvajal presidió la audiencia inicial de este proceso (ff. 152 a 160), se declarará fundado el impedimento, de conformidad con el artículo 141.2 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) y se le separará del conocimiento del presente asunto. Pese a esta circunstancia, existe cuórum para decidir.

3- Juzga la Sala la legalidad de los actos enjuiciados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia, que accedió a las pretensiones de la actora sin condenar en costas. En síntesis, el recurso tiene como sustento, la ilegalidad de la liquidación oficial de aforo, por haber sido expedida pese a la falta de ejecutoria de la resolución sanción por no declarar. Ello, puesto que, la actora asegura que contrario a lo afirmado por el tribunal, en los términos del artículo 715 y 716 del ET, la determinación oficial de aforo es un único procedimiento cuya expedición del acto de liquidación depende de la previa ejecutoria del acto sancionador que le antecede.

No obstante, se advierte que no se abordará el planteamiento formulado por la demandada en el recurso de apelación respecto a la ilegalidad de la liquidación oficial de aforo, puesto que, respecto a ese acto, mediante providencia dictada en la audiencia inicial celebrada el 12 de febrero de 2016, el *a quo* declaró probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda por indebido agotamiento de la actuación administrativa (ff. 152 a 160) y dicha decisión fue confirmada por esta corporación mediante auto del 16 de noviembre de 2017 (ff. 212 y 213). Por tanto, la Sala se encuentra vedada para analizar los hechos y reparos tendientes a desvirtuar la legalidad del mencionado acto. Por consiguiente, la presente providencia se circunscribirá a resolver el argumento de apelación relacionado con el acto sancionador objeto de control en el presente proceso. Así, debe analizar si los actos sancionadores y los de determinación oficial del impuesto son actuaciones diferentes.

4- Al respecto, la Sala resalta que es criterio reiterado de esta corporación¹ que los actos sancionadores y los de determinación oficial de los impuestos son actuaciones diferentes, que siguen procedimientos diversos y se justifican en hechos independientes; aun a pesar de que dichas actuaciones administrativas dependan una de las otras. En el caso concreto, ello se justifica porque el procedimiento sancionador propende por multar al contribuyente por la comisión de una infracción; mientras que el procedimiento de liquidación tiene como finalidad determinar oficialmente un tributo. En consecuencia, no se quebrantaron las máximas invocadas por la actora al tribunal reconocer la independencia de la resolución sanción. No prospera el cargo de apelación

5- En suma, la Sala confirmará la sentencia apelada.

6- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

¹ Sentencias del 06 de junio y del 01 de agosto del 2019 (exp. 22419 y 23024, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 02 de octubre de 2019 (exp. 23867, CP: Milton Chaves García) y del 29 de abril de 2020 y del 01 de julio de 2021 (exp. 22507 y 24613, CP: Julio Roberto Piza).



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. **Confirmar** la sentencia apelada, de conformidad con lo considerado en esta providencia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN