

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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., diez (10) de septiembre de dos mil catorce (2014)

**Ref.: 150012331000200800042 01
Número Interno 19978
RICARDO VARGAS ESCOBAR
contra LA DIAN
FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 4 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que decidió la acción de nulidad instaurada contra los actos administrativos denegatorios de la solicitud de prescripción de la acción de cobro respecto de la sanción impuesta a dicha parte, por no declarar el impuesto sobre la renta del año gravable 2002.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO: DENIÉGUESE (sic) las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva.”

ANTECEDENTES

El 25 de junio de 1996, mediante la Resolución N° 102, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Tunja sancionó a la

demandante por no haber presentado la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año 1992.

El sancionado demandó la nulidad de la anterior decisión, ante el Tribunal Administrativo de Boyacá, previa solicitud de revocatoria directa negada por Resolución N° 0001 del 31 de marzo de 1998.

El Tribunal negó la nulidad del acto demandado¹ y el Consejo de Estado, en segunda instancia, revocó tal disposición para, en su lugar, inhibirse de decidir de fondo por falta de agotamiento de la vía gubernativa².

El 24 de septiembre de 2007, el demandante solicitó la prescripción de la acción de cobro de la sanción impuesta, petición que fue negada por Resolución N° 8520065105-001 del 4 de octubre del mismo año y confirmada el 7 de diciembre siguiente, mediante la Resolución N° 000001, en sede del recurso de apelación interpuesto.

DEMANDA

RICARDO VARGAS ESCOBAR solicitó la nulidad de la resolución que negó la solicitud de prescripción de la acción de cobro y de la resolución que la confirmó.

En consecuencia, solicitó que se dejen sin efecto los actos demandados y se declare prescrita la acción de cobro de la sanción que se le impuso por no declarar el impuesto sobre la renta del año gravable 1992.

¹ Sentencia del 16 de septiembre de 2004

² Sentencia del 14 de junio de 2007

Estimó violados los artículos 2535 del Código Civil y 817 del Estatuto Tributario. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

La prescripción extintiva de acciones y derechos sólo se condiciona a que durante cierto lapso dichas acciones y derechos no se hayan ejercido.

La Resolución Sanción N° 102 del 25 de junio de 1996 quedó legalmente ejecutoriada en el mes de julio de ese año y a partir de ese momento se hizo exigible, pues contra ella no se interpuso recurso alguno.

En la demanda contra dicho acto no se solicitó su suspensión provisional, ni el Tribunal que conoció de la misma decretó oficiosamente esa medida.

Entre la ejecutoria de la resolución sanción y el acto que negó la solicitud de prescripción transcurrieron más de 11 años, término superior al de prescripción de las obligaciones fiscales que establece el artículo 817 del ET, norma que la Administración interpretó de manera acomodada.

CONTESTACIÓN A LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, aduciendo que la solicitud de revocatoria directa y la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra la resolución que sancionó a la demandante por no declarar el impuesto sobre la renta de 1992, impidieron que tal decisión quedara ejecutoriada antes del 14 de junio de 2007, fecha en la cual el Consejo de Estado decidió en segunda instancia la demanda presentada en ejercicio de dicha acción.

La acción ejecutiva para el cobro del tributo “prescribe en el término de 5 años, contados a partir del vencimiento del segundo mes siguiente a la respectiva notificación”, fecha en que el acto administrativo queda ejecutoriada, a menos que el mismo se impugne en vía administrativa o jurisdiccional. En ese caso, el término de

ejecutoria se suspende desde cuando se interpone el primer recurso o acción, hasta cuando queda en firme el acto impugnado, o ejecutoriada la sentencia respectiva.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Boyacá comenzó por precisar que los actos demandados son de carácter particular y concreto porque crearon una situación jurídica particular para el accionante, en relación con la prescripción de la acción de cobro respecto de la sanción que se le impuso por no declarar el impuesto sobre la renta. Así, son actos que sólo vinculan los intereses del contribuyente.

Al respecto anotó que, según la doctrina de los “móviles y finalidades”, el objeto principal de la acción de simple nulidad es el de preservar la legalidad de los actos administrativos y sólo en casos excepcionales puede promoverse contra actos particulares, como cuando la ley lo ordena o el acto genera un especial interés para la comunidad, por comprometer el orden público, social o económico del país.

Como los actos demandados no se encuentran en ninguno de esos casos excepcionales, la acción interpuesta es improcedente; sin embargo, bajo la facultad de interpretar la demanda y darle el impulso que corresponde, el *a quo* abordó el estudio de fondo como del sub lite, como acción de nulidad y restablecimiento del derecho. En ese contexto, consideró:

El acto que sancionó al demandante por no declarar el impuesto de renta de 1992 quedó ejecutoriado 3 días después de desfijarse el edicto que notificó la sentencia por la cual se falló en segunda instancia la demanda contra dicho acto.

La exigibilidad del cobro sólo quedó habilitada a partir de la ejecutoria del fallo que provee sobre la legalidad del título ejecutivo, de modo que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho impide que dicho título tenga fuerza ejecutoria hasta que la demanda en su contra quede definitivamente resuelta.

El término de la prescripción que se alega sólo puede contabilizarse conforme con el artículo 817 del ET, es decir, desde cuando queda ejecutoriada la decisión del proceso adelantado en sede judicial.

Para los mismos efectos debe probarse el supuesto de hecho previsto en la norma, de modo que de oficio o a petición de parte se verifique el transcurso de cinco años a partir de la fecha en que se hicieron exigibles las obligaciones cobradas. El demandante no probó dicha circunstancia.

Por todo lo dicho, el *a quo* negó las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la sentencia, con fundamento en lo siguiente:

La exigibilidad de la obligación respecto de cuyo cobro se alegó la prescripción, no inició el 5 de julio de 2007.

Los actos creadores de situaciones jurídicas generales sólo son impugnables a través de la acción de nulidad, máxime si la misma no apareja restablecimiento alguno. Al declarar improcedente dicha acción, el *a quo* hizo prevalecer el derecho formal sobre el sustancial.

La obligación impuesta por la Resolución N° 102 del 25 de junio de 1996 prescribió, porque entre la fecha en que quedó ejecutoriada y aquella en que los actos demandados negaron la solicitud de prescripción, transcurrieron más de 11 años.

La sentencia recurrida permite el cobro coactivo de una obligación prescrita, con base en formalidades que sacrifican el aspecto sustancial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** alegó en los siguientes términos:

Los términos para cobrar la obligación sancionatoria a cargo del demandante se encuentran habilitados por los artículos 817, 828 y 829 (Nº 4) del ET.

Dicha obligación fue establecida por la sentencia del Consejo de Estado que examinó su legalidad y quedó ejecutoriada el 14 de junio de 2007 y para el momento en que se expidieron los actos acusados (octubre y diciembre de 2007) aún no había transcurrido el término de prescripción previsto en la primera de las normas citadas.

Las pretensiones de la demanda deben desestimarse, porque los términos de prescripción de la acción de cobro sólo pueden contabilizarse conforme con las previsiones normativas existentes.

El **demandante** no alegó de conclusión.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del Ministerio Público rindió concepto desfavorable al recurso de apelación, por las siguientes razones:

La prescripción de la acción de cobro presupone determinar el momento a partir del cual comienza a contarse el término legalmente establecido para que dicha prescripción se produzca.

Ese término corresponde a los 5 años siguientes a la ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión, la cual sólo sobreviene cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión se deciden en forma definitiva; ello, en el caso de autos, ocurrió el 14 de junio de 2007, cuando el Consejo de Estado proveyó sobre la legalidad del acto sancionatorio.

Al resolver la solicitud de prescripción presentada por el demandante, la DIAN le puso de presente que el acto referido no quedaba ejecutoriado sino hasta tanto se fallara la acción contenciosa impetrada contra el mismo.

Según lo dicho, el Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada.

CONSIDERACIONES

Se discute la legalidad de los actos administrativos que negaron la solicitud de prescripción de la sanción impuesta al accionante, por no declarar el impuesto sobre la renta correspondiente al año 1992, y de la acción de cobro por el mismo concepto.

En el entendido de que tales actos no se profirieron en el curso de un procedimiento administrativo coactivo formalmente abierto por mandamiento de pago y sujeto a la limitación de control judicial impuesta por el artículo 835 del ET, sino que precedieron a esa etapa ejecutiva proveyendo en forma definitiva sobre una solicitud aisladamente considerada, entra la Sala a examinar el recurso de apelación interpuesto.

Para ello, se precisa que aunque la solicitud resuelta por los actos demandados y el recurso referido aluden indistintamente a la “prescripción de la sanción” impuesta

por la Resolución N° 102 del 25 de junio de 1996, los fundamentos de uno y otro escrito, al igual que los de la demanda, alegan unívocamente la “prescripción de la acción de cobro” respecto de la sanción mencionada, a la luz del artículo 817 del ET.

La “prescripción de la acción de cobro” difiere de la llamada “prescripción de la sanción”, como concepto asociado al oportuno ejercicio de la facultad sancionatoria dentro del término que establece el artículo 638 ibídem, y cuyo planteamiento en sede gubernativa y jurisdiccional no pasó de la simple denominación, pues no se invocaron fundamentos fácticos y jurídicos directamente relacionados con su concreta discusión.

En consecuencia y en los términos de la alzada, el análisis de esta instancia se circunscribe a determinar si para cuando se presentó la solicitud resuelta por los actos demandados, se encontraba vencido el término previsto en el artículo 817 ejusdem y, por consiguiente, prescrita la acción de cobro de la sanción que impuso la ya citada Resolución N° 102 del 25 de junio de 1996.

El texto vigente de dicha norma para cuando se determinó la obligación objeto de la solicitud referida (25 de junio de 1996³), disponía:

“La acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de la fecha en que se hicieron legalmente exigibles. **Los mayores valores u obligaciones determinados en actos administrativos, en el mismo término, contado a partir de la fecha de su ejecutoria.**”

Al tenor de la norma pretranscrita, el término de prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales es de 5 años.

Para iniciar el conteo de ese plazo el legislador contempló dos extremos diferentes, dependiendo de la fuente de la obligación a cobrar. Así, si dicha obligación se

³ Antes de las modificaciones introducidas por el artículo 86 de la Ley 788 de 2002 y 8 de la Ley 1066 de 2006

origina en un acto administrativo, el término de prescripción comienza a contarse a partir del momento en que el mismo queda ejecutoriado, y si su origen no es dicha expresión de voluntad, el término se cuenta desde cuando la obligación se hace exigible.

En cualquier caso, el ordenamiento concibió el término de prescripción como susceptible de ser interrumpido o suspendido en los eventos que establece el artículo 818 ibídem y que se agrupan a continuación:

- La notificación del mandamiento de pago, el otorgamiento de facilidades para el pago, la admisión de la solicitud del concordato y la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa, para el caso de la interrupción. Interrumpida la prescripción, el término empieza a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación de la liquidación forzosa administrativa.
- Para el caso de la suspensión: desde que se dictaba el auto de suspensión de la diligencia del remate y hasta la ejecutoria de la providencia que decidía la revocatoria, la ejecutoria de la providencia que resolvía la situación contemplada en el artículo 567 del Estatuto Tributario⁴; y el pronunciamiento definitivo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el caso contemplado en el artículo 835 del Estatuto Tributario⁵.

La sanción respecto de la cual recaería la acción de cobro coactivo, cuya prescripción reclama el demandante, y que serviría de fundamento a dicho cobro como título ejecutivo, fue impuesta por acto administrativo.

⁴ Corrección de actuaciones de notificación enviadas a dirección errada.

⁵ Actos demandables en el proceso de cobro administrativo coactivo.

Por lo tanto, y conforme con lo previsto en el artículo 817 del ET, para establecer el extremo inicial del término que allí se prevé, corresponde determinar el momento en que quedó ejecutoriada dicha decisión.

La ejecutoria de los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo se encuentra expresamente regulada por el artículo 829 del mismo cuerpo legal, con la enumeración de los casos en que la misma ocurre. Dice la norma:

“Se entienden ejecutoriados los actos administrativos que sirven de fundamento al cobro coactivo:

1. *Cuando contra ellos no proceda recurso alguno.*
2. ***Cuando vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma.***
3. *Cuando se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos, y*
4. *Cuando los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva, según el caso.”*

Ahora bien, la Resolución N° 102 del 25 de junio de 1996, expedida por la Jefe de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tunja, impuso al demandante una sanción de \$13.953.000 por no haber presentado su declaración de impuesto sobre la reta y complementarios del año gravable 1992 (fl. 62, c. 3)

Por disposición del artículo 720 del ET, y como bien lo advierte la parte final de la resolución mencionada, contra la misma procedía el recurso de reconsideración dentro de los dos meses siguientes a la notificación de aquella.

El sancionado no interpuso el recurso. En su lugar, solicitó la revocatoria directa del acto sancionatorio, la cual fue negada por Resolución N° 0001 del 31 de marzo de 1998 (fls. 64 a 68, 125 a 128, c. 3).

Las resoluciones señaladas (102 y 0001) fueron demandadas en acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante el Tribunal Administrativo de Boyacá, que negó la nulidad de dichos actos.

Mediante sentencia del 14 de junio de 2007, el Consejo de Estado revocó en segunda instancia la decisión del Tribunal. En su lugar, se declaró inhibido para decidir de fondo por falta de agotamiento de la vía gubernativa, en cuanto el demandante no había interpuesto el recurso de reconsideración contra la resolución sanción y la solicitud de revocatoria directa no era pertinente para tal fin.

Claramente el hecho de que el sancionado no haya interpuesto el recurso procedente contra el acto sancionatorio, configura el evento de ejecutoria contemplado en el numeral 2 del artículo 829 ya mencionado, no así el del numeral 4 de la misma norma, referido a los casos de efectiva interposición de los recursos procedentes, independientemente de que la discusión se agote en la vía gubernativa o trascienda a la etapa jurisdiccional.

En otros términos, la decisión definitiva que señala el citado numeral 4 sólo opera como evento de ejecutoria cuando el administrado interpone los recursos de ley contra los actos constitutivos de los títulos ejecutivos. De otro modo, ese evento de ejecutoria no se habría dispuesto en forma independiente al del numeral 2.

Así entendida la norma, y su aplicación al sub lite, concluye la Sala que la Resolución N° 102 del 25 de junio de 1996 quedó ejecutoriada cuando venció el término previsto en el inciso segundo del artículo 720 del ET para interponer el recurso de reconsideración (dos meses siguientes a la notificación del acto).

Si bien los documentos que integran el plenario no ofrecen claridad sobre la fecha en que se notificó la resolución sancionatoria no recurrida en reconsideración, tampoco existe prueba contundente que demerite la notificación en la fecha de introducción al correo reportada en el sello impuesto sobre la resolución sanción (25 de junio de 1996).

Siendo ello así, puede concebirse que el término para recurrir haya vencido el 25 de agosto del mismo año y que, por ende, ese día quedó ejecutoriada la resolución sanción, de modo que para el momento en que se radicó la solicitud decidida por los actos demandados (9 de octubre de 2007), había transcurrido más del doble del plazo previsto en el artículo 817 del ET.

De contera, la acción de cobro de la Resolución N° 102 de 1996 se encuentra evidentemente prescrita y los actos demandados desprovistos de la presunción de legalidad que los amparaba.

En consecuencia, se dispondrá la nulidad de las Resoluciones N° 8520065105-001 del 4 de octubre de 2007 y 000001 del 7 de diciembre del mismo año, previa revocatoria de la sentencia apelada.

Por lo demás, es claro que de acuerdo con la teoría de los móviles y finalidades invocada y bien expuesta por el a quo, las resoluciones referidas tienen evidentes e indiscutibles efectos particulares, que las excluyen del control judicial de simple nulidad y las hace pasibles de la acción – hoy medio de control - de nulidad y restablecimiento, para cuyo ejercicio, en todo caso, se cumplieron los presupuestos de ley⁶.

⁶ Entre ellos el de caducidad de la acción según la norma vigente para cuando esta se ejerció, dado que el recurso de apelación contra la resolución que negó la solicitud de prescripción fue notificada el 7 de diciembre de 2007 y la demanda se presentó el 15 de enero de 2008.

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,

FALLA

1. **REVÓCASE** la sentencia del 4 de mayo de 2012, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por el señor Ricardo Vargas Escobar, contra LA DIAN. En su lugar se dispone:

“**ANÚLANSE** las Resoluciones N° 8520065105-001 del 4 de octubre de 2007 y 000001 del 7 de diciembre del mismo año.

A título de restablecimiento del derecho, se declara que la acción de cobro respecto de la resolución sanción N° 102 del 25 de junio de 1996 se encuentra prescrita y que, por consiguiente, el señor Ricardo Vargas Escobar no adeuda suma alguna por dicho concepto.”

2. Reconócese personería para actuar como apoderada de la DIAN a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados, en los términos y para los fines del poder visible en el folio 206 de este cuaderno.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ