

Prescripción de la potestad sancionadora del Estado en materia tributaria

Statute of limitations of the State's power to impose tax related penalties

Prescrição da potestade sancionadora do estado em matéria tributária

DAVID RUEDA MANTILLA¹

Para citar este artículo / To reference this article:
David Rueda Mantilla. *Prescripción de la potestad sancionadora del Estado en materia tributaria*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 79. Noviembre de 2018. At. 189

Recibido: 31 de julio de 2018

Aprobado: 23 de septiembre de 2018

Página inicial: 189

Página final: 226

Resumen

Interpretar las normas sobre la prescripción de la potestad sancionadora del Estado en materia tributaria no es una tarea sencilla. Por esta razón, el presente artículo procura analizar esta normativa, a efectos de determinar en qué momento se extingue dicha potestad, debido al fenómeno de la prescripción. El análisis hecho por el autor abarca tanto las normas de carácter sancionatorio consagradas en el Estatuto Tributario como los tipos penales de carácter tributario, los cuales son denominados delitos tributarios. El texto también plantea reflexiones, desde una perspectiva crítica, en las que se cuestiona si la redacción actual de

1 Abogado, socio de la firma Rueda Mantilla Abogados Asociados S.A. (Colombia). Especialista en Gestión Pública e Instituciones Administrativas y Magíster en Derecho Público para la Función Administrativa, por la Universidad de los Andes; *Master of Science with Merit in Law and Finance* por Queen Mary University of London; Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Externado de Colombia; Especialista en Derecho de Sociedades por la Universidad Javeriana; Profesor universitario en el área de Derecho Público Económico; Abogado en temas relacionados con derecho corporativo, derecho tributario y derecho penal tributario. Correo: david@ruedamantilla.com

la normativa es la más conveniente. Así mismo, el presente artículo procura conceptualizar la potestad sancionadora del Estado en materia tributaria y el fenómeno de la prescripción.

Palabras clave: prescripción, potestad sancionadora, sanciones tributarias, derecho tributario sancionador, derecho penal tributario, *ius puniendi* tributario.

Abstract

Interpreting the regulations regarding the State's power to impose tax related penalties is not an easy task. That is why this paper analyzes these regulations in order to conclude when does such power end due to the statute of limitations. The author's analysis comprises the applicable provisions of the Colombian Tax Code and the tax related crimes in the Colombian Criminal Code, which are referred to as tax crimes. This paper also questions the suitability of the current wording of the mentioned provisions. Moreover, this paper aims at describing the State's power to impose tax related penalties and the statute of limitations.

Keywords: State's power to impose penalties, statute of limitations, tax related penalties, tax related crimes.

Resumo

Interpretar as normas sobre a prescrição da potestade sancionadora do Estado em matéria tributária não é uma tarefa simples. Por este motivo, o presente artigo procura analisar esta normativa, para efeitos de determinar em que momento se extingue dita potestade, devido ao fenômeno da prescrição. A análise feita pelo autor abarca tanto as normas de carácter sancionatório consagradas no Estatuto Tributário quanto os tipos penais de carácter tributário, os quais são denominados delitos tributários. O texto também apresenta reflexões, desde uma perspectiva crítica, nas que se questiona se a redação atual da normativa é a mais conveniente. Da mesma forma, o presente artigo procura conceituar a potestade sancionadora do Estado em matéria tributária e o fenômeno da prescrição.

Palavras-chave: prescrição, potestade sancionadora, sanções tributárias, direito tributário sancionador, direito penal tributário, *ius puniendi* tributário.

Sumario

Introducción; 1. De la facultad sancionadora del Estado en materia tributaria; 1.1. El derecho tributario sancionador; 1.2. El derecho penal tributario; 2. De la

prescripción; 3. Prescripción de la potestad sancionadora en materia tributaria; 3.1. Prescripción de las sanciones tributarias administrativas; 3.1.1. Prescripción de las sanciones que se imponen en las liquidaciones oficiales; 3.1.2. Prescripción de las sanciones que se imponen en resolución independiente; 3.1.3. Prescripción de la sanción por no declarar, de la sanción de intereses de mora y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario; 3.1.3.1. Sobre la sanción por no declarar; 3.1.3.2. Sobre la sanción de intereses de mora; 3.1.3.3. Sobre las sanciones de los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario; 3.2. Prescripción de los delitos tributarios; 3.2.1. Prescripción del delito de omisión de agente retenedor; 3.2.2. Prescripción del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes; 3.2.3. Prescripción cuando hay concurso de conductas punibles; 4. Conclusiones; Bibliografía.

Introducción

De acuerdo con el numeral noveno del artículo 95 de la Constitución Nacional, los ciudadanos colombianos tienen el deber de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad”. Para proteger este deber ciudadano, el Estado se puede valer del *ius puniendi* –esto es, su potestad sancionadora– mediante la tipificación como delito de las infracciones tributarias o mediante la imposición de sanciones administrativas. La facultad que tiene el Estado para ejercer la acción penal o para interponer las acciones administrativas no es indefinida en el tiempo debido al fenómeno de la prescripción.

Las normas sobre la prescripción de la potestad sancionadora del Estado no son del todo claras y, por lo tanto, su interpretación no es una tarea sencilla. Además, frente a estas normas el desarrollo doctrinal en Colombia es escaso. Por esta razón, el presente artículo de investigación tiene el objetivo de abordar dichas normas desde un punto de vista estrictamente jurídico. El propósito de esta tarea es reflexionar sobre su alcance y que el texto pueda servir como un criterio auxiliar de interpretación de dicha normativa en los términos del artículo 230 de la Carta Política. Para cumplir con el anterior objetivo se seguirá la siguiente estructura.

En primer lugar, se presentan unas reflexiones sobre la potestad sancionadora del Estado en materia tributaria. En este acápite se señala que las infracciones tributarias pueden ser penalizadas mediante el ejercicio de la acción penal o a través del régimen del derecho tributario sancionador. Así pues, se hace una breve introducción al derecho penal tributario y al derecho tributario sancionador.

En el segundo acápite hacemos unas breves precisiones sobre el concepto de la prescripción. Explicamos cuál es el fundamento de esta figura jurídica y cuáles sus fuentes normativas. Así mismo, damos una breve explicación de cómo funciona este fenómeno con respecto al *ius puniendi*.

En el tercer acápite, presentamos un análisis de la normativa sobre prescripción de la facultad sancionadora del Estado en materia tributaria. Este análisis lo hacemos desde dos perspectivas: por un lado, abordamos las normas sobre prescripción de las sanciones contenidas en el Estatuto Tributario y, por el otro, analizamos las normas de prescripción del Código Penal a la luz de los delitos tributarios. Finalmente, a modo de resumen, presentamos unas conclusiones.

1. De la facultad sancionadora del Estado en materia tributaria

El derecho punitivo, o *ius puniendi*, ha sido definido por la doctrina como el “ámbito del sistema jurídico que regula la imposición de sanciones negativas a una o más personas con motivo de un suceso desagradable”². La facultad de imponer estas sanciones, desde la perspectiva del derecho positivo, recae exclusivamente en el Estado. Esta potestad estatal se ha justificado –o legitimado–, tal y como lo ha señalado el doctrinante Claus Roxin, desde tres teorías: el retribucionismo, la prevención especial y la prevención general³.

De acuerdo con el pensamiento retribucionista, la culpabilidad del autor de una infracción solo se compensa mediante la imposición de una pena⁴. Por lo tanto, para esta teoría, “la pena está orientada a restaurar el derecho cuando ha sido quebrantado”⁵. Según lo manifiesta el profesor Fernando Velásquez, el gran aporte de esta corriente de pensamiento para el *ius puniendi* contemporáneo, es el de la graduación de la pena: a una culpabilidad leve le corresponde una pena leve y a una culpabilidad grave le corresponde una pena grave⁶.

2 Bernd Schünemann. *¡El derecho penal es la última ratio para la protección de bienes jurídicos!: Sobre los límites inviolables del derecho penal en un Estado liberal de derecho*. Ed. Universidad Externado de Colombia, 2007, pág. 7.

3 Ernesto Luquin. “Repensando el *ius puniendi*”. En: *Iter Criminis*-Revista de Ciencias Penales. Num. 5, 2006, pág. 113.

4 Mario Durán Migliardi. “Teorías absolutas de la pena: origen y fundamentos. Conceptos y críticas fundamentales a la teoría de la retribución moral de Imanuel Kant a propósito del neo-retribucionismo y del neoproporcionalismo en el derecho penal actual”. En: *Revista de Filosofía*. Num. 67, 2011, pág.123.

5 Fernando Velásquez. *Manual de derecho penal: parte general*. Ed. Librería Jurídica Comlibros, 2007, pág. 114.

6 *Ibid.*

Para las teorías de la prevención, la pena no es la retribución de la culpabilidad pasada sino la prevención de futuras infracciones⁷. Para la teoría de la prevención especial, el objetivo de la medida adoptada es evitar “que la persona que ha cometido la infracción vuelva a realizar la misma”⁸. La teoría de la prevención general, por su parte, “considera que la finalidad de la consecuencia o sanción es la evitación de que se vuelvan a cometer hechos análogos al que en realidad tuvo lugar”⁹.

Las anteriores teorías que nos presenta Roxin, como se ha visto, procuran justificar la existencia del *ius puniendi*, pero poco nos dicen de la legitimidad del Estado para ejercerlo. Frente a dicha legitimidad, como señala Ferrajoli, el Estado solo será legítimo si es considerado como un medio para alcanzar la tutela de los derechos civiles fundamentales¹⁰. Por lo tanto, el *ius puniendi* solo será legítimo si, igualmente, es considerado como un medio para alcanzar este fin.

En otras palabras, para que sea legítimo, el Estado debe tener la finalidad de defender los derechos fundamentales de las personas, y el *ius puniendi* debe ser un medio para que pueda cumplir con dicha finalidad. Por esta razón, el *ius puniendi* del Estado puede ser definido “como el poder que ostentan las autoridades, no solo penales, sino también administrativas, para el adecuado funcionamiento del aparato estatal”¹¹.

Además de lo anterior, para que sea procedente el ejercicio del *ius puniendi* por infracciones tributarias se requiere “como presupuesto previo la existencia de una determinada relación jurídico-tributaria con la administración”¹². Recordemos que, tal y como lo ha señalado la doctrina, la relación jurídico-tributaria “es una realidad compuesta por distintos elementos que se entretajan, propiciando una situación compleja que da lugar a múltiples actuaciones del contribuyente tales como” el pago de la obligación sustancial y el cumplimiento de deberes formales¹³. Por lo tanto, solo será procedente ejercer el *ius puniendi* por infracciones tributarias cuando exista una relación en virtud de la cual, por mandato expreso

7 Ibid. Pág. 115.

8 Carlos Prat Westerlindh. *Las consecuencias jurídicas del delito: análisis de la doctrina del tribunal constitucional*. Dykinson, 2003, pág. 71.

9 Ibid.

10 Ernesto Luquin. Op. cit. Pág. 117.

11 María Lourdes Ramírez-Torrado & Hernando V. Anibal-Bendek. “Sanción administrativa en Colombia”. En: *Revista Universitas*. Julio-diciembre de 2015, pág. 107.

12 María Lourdes Baza de la Fuente. *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*. Ed. Universidad Complutense de Madrid, 2005, pág. 188.

13 César Sánchez Muñoz. *La relación jurídico-tributaria y el hecho generador*, en *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: Un análisis crítico*, 112. Julio Roberto Piza Rodríguez, Ed. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2016.

de la ley, el contribuyente esté obligado al cumplimiento de deberes formales o al pago de obligaciones sustanciales.

Ahora bien, de acuerdo con los desarrollos jurisprudenciales, particularmente la Sentencia 51 del 14 de abril de 1983 de la Corte Suprema de Justicia, el derecho punitivo del Estado cuenta con diversas manifestaciones entre las cuales se encuentran el derecho penal, el derecho administrativo sancionador y el derecho de punición por indignidad política¹⁴. Con respecto a estas manifestaciones del derecho punitivo, y entrando al ámbito del derecho tributario, “uno de los aspectos más discutidos dentro de la teoría sobre el ilícito tributario, lo constituye la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias”¹⁵. Al respecto, existen tres principales corrientes doctrinales: la penalista, la administrativista y la autónoma tributaria¹⁶.

Para la primera corriente, la infracción tributaria debe ser sancionada mediante el ejercicio de la acción penal; para la corriente administrativista, dicha infracción debe ser sancionada mediante el derecho administrativo sancionador; y, finalmente, para la corriente autónoma tributaria, el ilícito tributario debe ser regulado exclusivamente por las normas del derecho tributario¹⁷.

Con respecto a las anteriores corrientes, tal y como lo he manifestado en otras oportunidades, “en la práctica, la naturaleza jurídica del ilícito tributario debe ser la que el legislador le dé en cada una de las jurisdicciones”¹⁸. Así pues, cuando el legislador enfrenta los actos ilícitos de contenido tributario mediante el sistema de infracciones y sanciones administrativas, nos encontramos frente al régimen tributario sancionador, mientras que cuando lo hace mediante mecanismos de represión penal, estamos frente al derecho penal tributario”¹⁹.

En Colombia, el legislador ha optado por penalizar las infracciones tributarias de dos maneras: mediante el régimen sancionatorio contenido en el Estatuto Tributario y mediante el derecho penal tributario. La sanción administrativa se diferencia de la sanción penal en cuanto a que la primera busca que “no se quiebren los deberes que tienen los administrados con la administración”, mientras que

14 Juan José Zornoza Pérez & Gabriel Muñoz Martínez. *Infracciones y sanciones tributarias*, En: *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, 805. Julio Roberto Piza Rodríguez, Ed. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2010.

15 Boris Barrera Crespo. *El delito tributario: Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*. Ed. Abya Yala, 2005, pág. 13.

16 *Ibid.*

17 *Ibid.*

18 David Rueda Mantilla. “Derecho penal tributario en Colombia: reflexiones a la luz de la Ley 1819 de 2016”. En: *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, num. 76. Mayo de 2017, pág. 111.

19 *Ibid.*

la segunda “se orienta en la preservación de los bienes sociales más amplios”²⁰. Entonces, el derecho penal tiene la característica de que cuenta con las sanciones “más drásticas de que dispone el orden social, y los comportamientos a que vienen aparejados son los más intolerables para vivir en sociedad”²¹. El derecho administrativo sancionador, por su parte, se caracteriza porque propende a garantizar el correcto funcionamiento del aparato estatal.

El derecho administrativo y el derecho penal tienen en común que se deben regir bajo los mismos principios. A pesar de que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha manifestado que no es necesario ni procedente aplicar los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha manifestado que las normas sancionatorias no son completas ni claras y que para colmar sus lagunas se deben aplicar los principios del derecho penal con algunos matices²². Doctrinantes como Paul Cahn-Speyer Wells, han afirmado que la postura de la Corte Constitucional, según la cual al derecho sancionador se le deben aplicar los principios del derecho penal con algunos matices, es desafortunada debido a que se acoge “una concepción intelectualmente indefinida que, desde entonces, ha hecho que la función estabilizadora del Derecho sea inoperante”²³.

A continuación, presentamos una breve explicación sobre la penalización de las infracciones tributarias desde la perspectiva del derecho tributario sancionador y del derecho penal tributario.

1.1 El derecho tributario sancionador

En nuestra Constitución Nacional “no hay referencia directa y expresa sobre el poder sancionador de la Administración”²⁴. No obstante, es de general aceptación que “nuestra organización institucional le ha reconocido a la Administración el ejercicio de potestades sancionadoras”²⁵. Esta aceptación se ha derivado del artículo 29 de la Carta Magna, el cual consagra que “el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”.

20 María Lourdes Ramírez-Torrado & Hernando V. Aníbal-Bendek. Op. cit. Pág. 117.

21 Fernando Velásquez. Op. cit. Pág. 3.

22 Luis Felipe Noreña Ospina. “Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012”. En: *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, núm. 75. Noviembre 2016, pág. 143.

23 Paul Cahn-Speyer Wells. *La culpabilidad en la infracción tributaria, derecho crítico: perspectiva tributaria*. Ed. Temis, 2016, pág. 302.

24 María Lourdes Ramírez-Torrado & Hernando V. Aníbal-Bendek. Op. cit. Pág. 112.

25 *Ibíd.*

Según lo ha señalado la doctrina, el poder sancionatorio del Estado se traduce, generalmente, en la imposición de sanciones correctivas y disciplinarias²⁶. De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, la sanción disciplinaria se impone a los funcionarios que violan los deberes y las prohibiciones, mientras que la sanción correccional se aplica “por las infracciones de los particulares a las obligaciones o restricciones en materia de higiene, tránsito, financiera, fiscal, etc.”²⁷. Por lo tanto, la función de la sanción disciplinaria “es la de salvaguardar la obediencia, la disciplina, la rectitud, y la eficiencia de los servidores públicos”²⁸ mientras que la sanción correctiva “tiene una relación bastante estrecha con el poder de policía” que ostenta la Administración para mantener el orden público²⁹.

De acuerdo con lo anterior, las sanciones administrativas de carácter tributario que se les imponen a los contribuyentes infractores deben ser entendidas como correctivas. Así mismo, estas sanciones se encuentran consagradas en los artículos 634 y siguientes del Estatuto Tributario. En términos generales, estas se pueden agrupar en las siguientes tipologías³⁰:

- Infracciones relativas a las declaraciones tributarias y a la omisión de ingresos en la Hacienda Pública (artículos 641 a 650 del Estatuto Tributario).
- Infracciones tributarias por no cumplir deberes contables (artículos 654, 658-2 y 657, numeral 2 del Estatuto Tributario)³¹.
- Infracción a los deberes de colaboración con la gestión de la Administración aportando información (artículo 651 del Estatuto Tributario).
- Infracciones relativas a los deberes de facturación y repercusión (artículos 652 y siguientes del Estatuto Tributario).
- Infracción relativa al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT y obtención del NIT (artículo 658-3 del Estatuto Tributario).
- Infracción por no explicar los gastos (artículo 663 del Estatuto Tributario).

26 María Lourdes Ramírez-Torrado. “Consideraciones a la figura jurídica de las relaciones de sujeción especial en el ámbito español”. En: *Vniversitas*. 2009, pág. 273.

27 María Lourdes Ramírez-Torrado. “Postura de la Corte Constitucional colombiana en relación con el poder sancionador de la administración”. En: *Revista de Derecho, Universidad del Norte*. 2007, pág. 300.

28 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-818 de 2005. (M.P. Rodrigo Escobar-Gil; 9 de agosto de 2005).

29 María Lourdes Ramírez-Torrado & Hernando V. Aníbal-Bendek. Op. cit. Pág. 114.

30 Juan José Zornoza Pérez & Gabriel Muñoz Martínez. Op. cit. Págs. 852 a 863.

31 Somos conscientes de que los artículos 659 y 659-1 del Estatuto Tributario consagran una serie de infracciones relacionadas con la contabilidad. No obstante, no las enunciamos en el presente escrito porque se trata de infracciones disciplinarias que se les imponen a los profesionales obligados a trabajar con la contabilidad y no propiamente a los contribuyentes.

- Infracción por no acreditar el pago de los aportes parafiscales (artículo 664 del Estatuto Tributario).
- Infracción por no expedir certificados de retención en la fuente (artículo 667 del Estatuto Tributario).
- Infracción por omitir ingresos o servir de instrumento de evasión (artículo 669 del Estatuto Tributario).
- Infracción por devolución improcedente (artículo 670 del Estatuto Tributario).
- Otras sanciones: del artículo 671 al 682 del Estatuto Tributario se contemplan otras sanciones relativas a la insolvencia, a la conducta de los notarios y de los funcionarios de la Administración.

Con respecto al régimen de sanciones administrativas de carácter tributario, enunciado en las líneas anteriores, hay tres comentarios que nos gustaría hacer en el presente escrito. En primer lugar, existe un debate doctrinal sobre si los intereses moratorios de carácter tributario son o no sanciones. En la ponencia denominada “La naturaleza jurídica de los intereses moratorios y la forma de liquidarlos”³² se resumió este debate y se defendió la tesis de que los intereses moratorios, bajo nuestra legislación, tienen la naturaleza de sanciones. En segundo lugar, consideramos que las sanciones por extemporaneidad y por no declarar son improcedentes cuando se presenta oportunamente la declaración de retención en la fuente sin pago total, así esta declaración sea ineficaz en los términos del artículo 580-1 del Estatuto Tributario. Los argumentos se pueden estudiar con más profundidad en el artículo denominado “Improcedencia de las sanciones por extemporaneidad y por no declarar cuando se presenta oportunamente la declaración de retención en la fuente sin pago total”³³. En tercer lugar, el parágrafo del artículo 722 del Estatuto Tributario establece que “para recurrir la sanción por libros, por no llevarlos o no exhibirlos, se requiere que el sancionado demuestre que ha empezado a llevarlos o que dichos libros existen y cumplen con las disposiciones vigentes”. Consideramos que el hecho de exigir este requisito vulnera el debido proceso y el acceso a la justicia, en cuanto a que no se está mirando si el contribuyente tiene una justa causa –esto es, el elemento subjetivo

32 David Rueda Mantilla. “La naturaleza jurídica de los intereses moratorios y la forma de liquidarlos”. En: *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*. Febrero de 2018, pág. 737.

33 David Rueda Mantilla. “Improcedencia de las sanciones por extemporaneidad y por no declarar cuando se presenta oportunamente la declaración de retención en la fuente sin pago total”. En: *Revista de Derecho Fiscal* 11. Junio a diciembre de 2017, pág. 53.

de la conducta— para no haber cumplido con este deber. Esto, teniendo en cuenta que en materia sancionatoria está proscrita la responsabilidad objetiva³⁴.

1.2. Derecho penal tributario

Tal y como lo mencionamos anteriormente, el legislador puede proteger el deber de contribuir mediante la creación de tipos penales. No obstante, esta facultad no es absoluta. Según lo ha mencionado la jurisprudencia de la Corte Constitucional “la libertad de configuración legislativa en materia penal encuentra sus límites en los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y estricta legalidad”³⁵.

Además de lo anterior, el artículo 28 de la Constitución Nacional establece que en “ningún caso podrá haber detención, prisión ni arresto por deudas”. Entonces, resulta claro que el legislador no puede crear ningún tipo penal que sancione el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial ni desatender los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y estricta legalidad. No obstante, esto no quiere decir que no puedan existir en nuestro ordenamiento tipos penales que sancionen las infracciones tributarias.

Actualmente existen dos tipos penales en nuestro ordenamiento que sancionan este tipo de infracciones, los cuales hemos denominado delitos tributarios³⁶. Estos delitos son el de “omisión de agente retenedor” y el de “omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes”, consagrados en los artículos 402 y 434 A del Código Penal, respectivamente. Estos tienen la característica de que son tipos penales en blanco porque sus supuestos de hecho se hayan consignado total o parcialmente en las normas de carácter tributario³⁷.

Debido a lo anterior, resulta fundamental que las ramas del derecho penal y del derecho tributario se empiecen a estudiar y a ejercer de la mano en una disciplina que se podría denominar “Derecho penal tributario”. Para estudiar este tema con más profundidad, recomiendo el artículo publicado en la edición número 76 de la Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, denominado “Derecho penal tributario en Colombia: Reflexiones a la luz de la Ley 1819 de 2016”³⁸.

34 Creemos que este tema puede ser desarrollado con mayor profundidad en otro artículo de investigación y, además, no descartamos la posibilidad de interponer una acción pública de inconstitucionalidad contra esta norma.

35 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-241 de 2012 (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; marzo 22 de 2012).

36 David Rueda Mantilla. *Derecho penal tributario en Colombia: Reflexiones a la luz de la Ley 1819 de 2016*. Op. cit. Pág. 124

37 *Ibíd.* Pág. 124.

38 *Ibíd.*

2. De la prescripción

En palabras de Guillermo Ospina Fernández, el término “prescripción” es anfibológico. Algunas “veces denota el modo de adquirir el dominio y otros derechos reales” mientras que “otras veces significa el modo de extinguir los derechos”³⁹. Esta figura jurídica se ha justificado en el interés público, el orden público y el ajuste del derecho a la realidad⁴⁰. Según lo ha reconocido gran parte de la doctrina, la prescripción responde a “una exigencia de índole práctica y no de orden moral o de rigor: la utilidad de que las relaciones jurídicas se tornen ciertas prevalece sobre la de su efectiva correspondencia con el derecho; la oportunidad de que los litigios no se puedan proponer indefinidamente se prefiere a la búsqueda de lo justo”⁴¹.

En un principio, cuando esta figura jurídica fue contemplada por el derecho romano, se trataba de una “institución de origen y naturaleza procesal”⁴². Entonces, la prescripción no era entendida como un modo de adquirir derechos o extinguir obligaciones sino como un mecanismo “de extinción de acciones judiciales por su prolongada falta de ejercicio”⁴³. Dicha concepción procesalista de esta figura jurídica no tiene cabida en el mundo moderno en el que se tiene claro que la prescripción se trata de un modo de adquirir derechos o prescribir obligaciones por el mero transcurso del tiempo⁴⁴.

De acuerdo con el artículo 2512 del Código Civil “la prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído las cosas y no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurrido los demás requisitos legales”. De acuerdo con esta definición, se puede entender la prescripción como un modo de adquirir las cosas (prescripción adquisitiva) o como un mecanismo de extinguir las acciones judiciales (prescripción extintiva o liberatoria).

El artículo 2518 del Código Civil, frente a la prescripción adquisitiva, establece que “se gana por prescripción el dominio de los bienes corporales, raíces o muebles, que están en el comercio humano, y se han poseído en las condiciones legales”. Con respecto a la prescripción extintiva, el artículo 2535 del Código Civil

39 Guillermo Ospina Fernández. *Régimen general de las obligaciones*. Ed. Temis, 2016, pág. 465.

40 Fernando Hinestrosa. *La prescripción extintiva*. Ed. Universidad Externado de Colombia, 2000, pág. 53.

41 Fernando Hinestrosa. *Tratado de las obligaciones: Concepto, estructura, vicisitudes*. Ed. Universidad Externado de Colombia, 2002, pág. 813.

42 Guillermo Ospina Fernández. *Op. cit.* Pág. 465.

43 *Ibíd.*

44 *Ibíd.* Pág. 466.

señala que “la prescripción que extingue las acciones y derechos ajenos exige solamente cierto lapso de tiempo durante el cual no se hayan ejercido dichas acciones”.

Se presenta un debate doctrinal sobre si existe alguna diferencia entre la caducidad y la prescripción. Alguna parte de la doctrina ha puesto en entredicho la existencia de la caducidad como figura independiente de la prescripción⁴⁵. Esto en cuanto a que por medio de la caducidad el titular de un derecho lo pierde por “haber dejado de observar, dentro de determinado plazo, la conducta que la norma imponía como necesaria para preservarlo”⁴⁶, mientras que, con la prescripción, como ya se dijo, también se extinguen las acciones y derecho ajenos. Siendo que no es el propósito del presente escrito entrar en dicho debate doctrinal, para los efectos acá propuestos, trataremos los dos conceptos de forma análoga, pero dándole prevalencia al término prescripción que es el utilizado por las normas analizadas.

Frente al tema que nos ocupa en la actualidad –la prescripción de la facultad sancionadora del Estado en materia tributaria–, se puede decir que si el Estado no ejerce la facultad de imponer sanciones o penas a quienes realicen infracciones tributarias dentro del lapso legal, dicha facultad se extingue. Al respecto, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha dicho que “la prescripción es la cesación de la potestad punitiva del Estado después de transcurrido el lapso de tiempo fijado por la Ley”⁴⁷. Entonces, se puede entender que la prescripción, desde la perspectiva del *ius puniendi*, es la extinción de la facultad sancionadora del Estado por no haberla ejercido dentro del lapso de tiempo fijado por el legislador.

La naturaleza jurídica de la prescripción en el ámbito penal y sancionatorio, según lo ha señalado la doctrina, “es un instituto liberador en cuya virtud –por el transcurso del tiempo y ante la incapacidad de los órganos de persecución penal de cumplir su tarea– el Estado, conocedor de esta situación, autoriza a ponerle fin a la acción penal iniciada o por entablarse”⁴⁸. Este hecho tiene sustento constitucional en cuanto a que el inciso tercero del artículo 28 de la Constitución Nacional establece que en ningún caso podrá haber “penas ni medidas de seguridad imprescriptibles”. Con respecto a esta norma, la Honorable Corte Constitucional ha manifestado “que a la luz de las normas constitucionales que hoy rigen no

45 M. Bejarano. *Extinción de las obligaciones*. Ed. Oxford Harla, 1997, pág. 462.

46 *Ibid.*

47 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-240 de 1994. (M.P. Carlos Gaviria Díaz; 19 de mayo de 1994).

48 Fernando Velásquez. *Manual de derecho penal: parte general*. Pág. 629.

puede existir pena alguna, sea cual fuere su índole (criminal, disciplinaria, contravencional, policiva, fiscal, administrativa, tributaria, etc.), que no prescriba⁴⁹.

3. Prescripción de la potestad sancionadora del Estado en materia tributaria

Según lo vimos en el acápite primero del presente escrito, la facultad sancionadora del Estado en materia tributaria se ejerce desde dos perspectivas: las sanciones tributarias consagradas en el Estatuto Tributario, las cuales son impuestas por la Administración Tributaria; y los delitos tributarios consagrados en el Código Penal, que son investigados por la Fiscalía General de la Nación y juzgados por los jueces de la República. Con respecto a las sanciones tributarias, la prescripción opera de conformidad con la ley tributaria mientras que, con respecto a los delitos tributarios, la prescripción opera bajo la normativa de la ley penal. Por esta razón, tratamos ambas perspectivas de manera independiente en el presente acápite.

1.1 Prescripción de las sanciones tributarias

El término de prescripción de las sanciones tributarias se encuentra contemplado en el artículo 638 del Estatuto Tributario. Esta norma establece textualmente lo siguiente:

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, 659-1y 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.

49 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-240 de 1994. (M.P. Carlos Gaviria Díaz; 19 de mayo de 1994).

De esta normativa, es procedente precisar tres aspectos: la prescripción de las sanciones que se imponen en las liquidaciones oficiales; la prescripción de las sanciones que se imponen en resolución independiente y la prescripción 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.

3.1.1. Prescripción de las sanciones que se imponen en las liquidaciones oficiales

Empezaremos este apartado mencionando que en nuestra legislación existen tres tipos de liquidaciones oficiales: la liquidación oficial de corrección aritmética, la liquidación oficial de revisión y la liquidación oficial de aforo. Con respecto a la primera, de acuerdo con el artículo 698 del Estatuto Tributario, “la administración de impuestos, mediante liquidación de corrección podrá corregir los errores aritméticos de las declaraciones tributarias que hayan originado un menor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver”. La liquidación oficial de revisión, según ha sido definida por la doctrina,

“es el acto administrativo que concretiza la determinación oficial de un tributo, en el cual la autoridad tributaria en ejercicio de sus funciones liquidadoras incorpora una modificación en forma oficial a la declaración privada presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor, o declarante, a partir de los presupuestos de hecho, los argumentos jurídicos y los cuestionamientos delimitados en el requerimiento especial⁵⁰.”

La liquidación oficial de aforo, por su parte, es proferida por la Administración cuando el obligado a declarar ha omitido su deber de presentar la declaración privada. De acuerdo con el artículo 717 del Estatuto Tributario, en esta declaración la Administración podrá determinar la obligación tributaria “al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que no haya declarado⁵¹.”

Teniendo en cuenta que cuando la sanción se impone en la liquidación de corrección, de revisión o de aforo, esta facultad prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial, es necesario mirar hasta cuándo es oportuno proferirla. De acuerdo con el artículo 699 del Estatuto Tributario, la liquidación de corrección “deberá proferirse dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la respectiva declaración”. La liquidación de

50 César Camilo Cermeño, Juan Camilo de Bedout, Sonia Andrés García et al. *Procedimiento tributario: teoría y práctica*. Ed. Legis, 2016, pág. 162.

51 *Ibíd.* Pág. 212.

aforo, según lo señala el artículo 717 del Estatuto Tributario, debe ser proferida dentro de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar. Por lo tanto, las sanciones tributarias que se impongan en la liquidación de corrección prescriben en un término de dos años contados a partir de la presentación de la declaración y las que se impongan en las liquidaciones de aforo prescriben en un término de cinco años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar.

La liquidación oficial de revisión, de acuerdo con el artículo 710 del Estatuto Tributario, debe ser notificada dentro de los “seis meses siguientes a la fecha del vencimiento para dar respuesta al requerimiento especial”. Es importante tener presente que este término se suspende cuando ocurren dos cosas: 1. Cuando se practique inspección tributaria –si la inspección es de oficio, se suspende por tres meses y si la inspección es solicitada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspende mientras dure la inspección– 2. Cuando el contribuyente solicite una prueba que no repose en el expediente –en este caso la suspensión será de dos meses–.

Dejando claro lo anterior, es necesario determinar hasta cuándo es procedente dar respuesta al requerimiento especial. De acuerdo con el artículo 707 del Estatuto Tributario, dicho requerimiento se debe contestar dentro de los tres meses siguientes contados a partir de la fecha de su notificación. Entonces, en este punto hay que preguntarse hasta cuándo es oportuno notificar el requerimiento especial.

Según lo señala el artículo 705 del Estatuto Tributario, el término para notificar el requerimiento especial es de tres años. Este plazo se empieza a contar de la siguiente manera: cuando la declaración se presentó oportunamente, a partir del vencimiento del plazo para declarar; cuando la declaración se presentó extemporáneamente, a partir de la fecha de su presentación; cuando la declaración tenga un saldo a favor del contribuyente, a partir de la fecha de la presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.

De acuerdo con lo manifestado en los últimos tres párrafos, el plazo para notificar la liquidación oficial de revisión, y por tanto el término de prescripción de las sanciones impuestas en este acto administrativo, empieza a contarse como se señala a continuación:

- Tres años para notificar el requerimiento especial, tres meses para que el administrado dé respuesta a dicho requerimiento, y seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión.
- El término para notificar el requerimiento especial se empieza a contar de la siguiente manera: a partir del vencimiento de la fecha para declarar, cuando

la declaración es presentada oportunamente; a partir de la fecha de presentación de la declaración, cuando esta es presentada extemporáneamente; a partir de la solicitud de devolución o compensación, cuando la misma contenga un saldo a favor.

- El término para dar respuesta al requerimiento especial empieza a contarse a partir de su notificación.
- Los seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión se interrumpen cuando se practique inspección tributaria. La suspensión será del tiempo que dure la inspección si la misma fue solicitada por el administrado y de tres meses si es realizada de oficio por la Administración.

Ahora bien, con respecto al término de prescripción de la infracción tributaria explicado en los anteriores cuatro puntos, es importante hacer dos precisiones: una con respecto a las declaraciones donde se determina un saldo a favor, y la otra en relación a las declaraciones de los obligados al impuesto sobre la renta y complementarios sujetos al régimen de precios de transferencia.

Teniendo en cuenta que cuando la declaración privada determina un saldo a favor el término de prescripción empieza a contar a partir del momento en que se presente la solicitud de devolución o compensación respectiva; no es claro cuándo se empieza a contar este término si el administrado nunca presenta la solicitud de devolución o compensación. Para este caso, con tan solo revisar el contenido del artículo 705 del Estatuto Tributario podría pensarse que nunca vence la oportunidad para notificar el requerimiento especial y, por tanto, que nunca prescribe la facultad sancionadora de la Administración.

No obstante, consideramos que la anterior interpretación no se ajusta a los principios constitucionales por dos razones. En primer lugar, la Corte Constitucional ha manifestado que “en el proceso de interpretación de la norma deberá primar el principio de coherencia en el razonamiento”⁵². Por lo tanto, no tendría ninguna coherencia que un administrado perdiera el beneficio de que la Administración tenga un término para poderlo requerir por la información puesta de presente en su declaración privada, y que la facultad para sancionarlo tenga un término de prescripción, por el hecho de no haber ejercido el derecho de solicitar la devolución o compensación de un saldo a favor. En segundo lugar, tal y como se mencionó en el presente escrito, de acuerdo con el inciso tercero del artículo 28 de la Constitución Nacional, no puede haber penas imprescriptibles.

52 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-415 de 2002. (M.P. Eduardo Montealegre Lynnet; 28 de mayo de 2002).

Debido a lo anterior, consideramos que el plazo para proferir el requerimiento especial cuando la declaración tiene un saldo a favor y el administrado no solicitó su devolución o compensación, debe empezar a contar desde el momento en que vence el plazo para presentar la declaración –si la misma fue presentada oportunamente– o desde el momento que se haya presentado de forma extemporánea. Esta interpretación se refuerza con una lectura del artículo 714 del Estatuto Tributario, el cual habla de la firmeza de las declaraciones tributarias. De acuerdo con el inciso segundo de esta norma, “cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los períodos fiscales siguientes”, el término de firmeza empezará a contar desde la fecha de vencimiento para declarar cuando la declaración se presentó oportunamente o desde la fecha de la presentación extemporánea de la declaración privada. Por lo tanto, consideramos que debe aplicar esta misma regla cuando no se solicite la devolución o compensación y tampoco se impute el saldo a favor en la declaración siguiente.

Con respecto a la prescripción para el caso de los obligados al impuesto sobre la renta y complementarios sujetos al régimen de precios de transferencia, es importante manifestar que la Administración de impuestos, mediante Concepto 14116 del 26 de julio de 2017, manifestó que “el término para notificar el requerimiento especial es de seis años para las declaraciones de renta sometidas a precios de transferencia”⁵³. Este concepto se sustentó en el inciso sexto del artículo 714 del Estatuto Tributario, el cual establece que “el término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar”.

Consideramos que lo dicho por la Administración de Impuestos en el referido concepto es contrario a derecho por tres razones. En primer lugar, el artículo 705 del Estatuto Tributario es muy claro en señalar que la oportunidad para notificar el requerimiento especial, sin excepción alguna, es de tres años. En segundo lugar, no hay ninguna norma que establezca que frente a las declaraciones sujetas al régimen de precios de transferencia el plazo para notificar el requerimiento especial sea de seis años. En tercer lugar, si bien es cierto que el inciso sexto del Estatuto Tributario establece que la firmeza de las declaraciones sujetas al régimen de precios de transferencia será de seis años, esto no quiere decir que este sea el término que tiene la Administración para su fiscalización.

La Administración de Impuestos, en el concepto mencionado, confunde la firmeza de las declaraciones tributarias con el término para fiscalizar a un

53 Instituto Colombiano de Derecho Tributario. *Régimen tributario nacional 2018*. Ed. ICDT, 2018, pág. 1057.

contribuyente. Si estos dos plazos fueran el mismo, tal y como pretende la Administración, el legislador no hubiera dispuesto una norma para consagrar la oportunidad de notificar el requerimiento especial (artículo 705) y otra norma para establecer el término de firmeza de las declaraciones tributarias (artículo 714). Por lo tanto, al mirar conjuntamente los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario se puede concluir que las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia quedan en firme en un período de seis años, pero solo se pueden fiscalizar dentro de un tiempo de tres años.

Habiendo dicho lo anterior, es importante aclarar la diferencia entre la firmeza de una declaración y la facultad de fiscalizarla. Según lo ha señalado el Consejo de Estado, la firmeza de una declaración tiene dos consecuencias: impedir a la Administración ejercer la facultad de fiscalización e impedir “la posibilidad del declarante para modificar el contenido de la declaración presentada”⁵⁴. La facultad de fiscalizar dicha declaración corresponde a una potestad “imbuida en la autoridad tributaria con el propósito de verificar el correcto y oportuno cumplimiento de las disposiciones sustanciales y formales a cargo de los contribuyentes”⁵⁵.

Entonces, de acuerdo con lo manifestado en los tres párrafos anteriores, se pueden obtener dos conclusiones. La primera de ellas es que el plazo fijado en el artículo 705 del Estatuto Tributario establece la oportunidad en la que la Administración de Impuestos puede ejercer su facultad de fiscalización, mediante la notificación del requerimiento especial. La segunda es que el término de firmeza consagrado en el artículo 714 del Estatuto Tributario hace referencia a la oportunidad en la que se puede modificar, tanto por la Administración como por el administrado, la declaración privada. Entonces, las declaraciones del impuesto sobre la renta sujetas al régimen de precios de transferencia pueden ser fiscalizadas dentro de un período de tres años, pero pueden ser modificadas por el contribuyente dentro de un tiempo de seis años. Por lo tanto, el término de prescripción de la facultad sancionadora de la Administración no es mayor para el caso de los contribuyentes obligados al cumplimiento del régimen de precios de transferencia.

3.1.2. Prescripción de las sanciones que se imponen en resolución independiente

El artículo 638 del Estatuto Tributario establece que

54 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 18571. (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 1 de agosto de 2013).

55 César Camilo Cermeño, Juan Camilo de Bedout, Sonia Andrés García et al. Op. cit. Pág. 120.

“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 dentro del cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas”.

Frente a la redacción de esta norma, ha habido un debate doctrinal sobre si los dos años se empiezan a contar a partir del momento en el que se presenta la declaración de renta del período en el que se realizó la infracción o si se empieza a contar a partir del momento en el que se presenta la declaración de renta del período fiscalizado.

La anterior controversia ya ha sido zanjada por el Consejo de Estado, el cual ha manifestado que para empezar a contar la prescripción “debe tenerse en cuenta el año en el cual incurrió el hecho irregular sancionable y no el año objeto de investigación”⁵⁶. Consideramos que la forma en la que el máximo tribunal administrativo resolvió el debate es completamente ajustada a derecho en cuanto a que solo está haciendo una interpretación literal de la ley. La norma es muy clara en decir que se debe tener en cuenta el año en el cual se presentó la declaración de renta del período en el que se realizó la infracción y no del período fiscalizado.

No obstante, consideramos que la norma es desafortunada. Esto en cuanto a que, a nuestro juicio, no tiene ningún sentido que se empiece a contar el término de prescripción desde el momento en el que se presenta la declaración de renta del período en el que se realizó la infracción y no desde el momento en el que la misma fue consumada. Además, con la redacción de la norma encontramos dos problemáticas prácticas.

En primer lugar, creemos que se vulnera el principio de igualdad. Supongamos que un administrado incurre en una infracción en el mes de diciembre y el otro la realiza en el mes de enero del año siguiente. Entonces, en este caso, uno de los dos administrados tendrá que esperar casi un año más, desde el momento en el que se consumó su conducta infractora, para verse beneficiado con el fenómeno de la prescripción.

En segundo lugar, tal y como está redactada la norma, si por cualquier razón el administrado no presenta la declaración de renta del período en el que se realizó la infracción, el término de prescripción no empezaría a contar nunca.

56 Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 8926. (C.P. Julio Enrique Correa Restrepo; 31 de julio de 1998); Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 16030. (C.P. Héctor J. Romero Díaz; 17 de julio de 2008); Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 17435. (C.P. William Giraldo; 26 de noviembre de 2009).

Somos conscientes de que esta problemática ya fue resuelta por el Concepto 96801 del 23 de noviembre de 2009 proferido por la Administración de Impuestos, según el cual “el término de la prescripción de la facultad sancionatoria debe constarse desde la fecha en que se presentó o debió presentar la declaración de renta del año en el cual se incurre en el hecho sancionable”. No obstante, por el hecho de que el tema ya haya sido resuelto por la DIAN no deja de ser problemática la redacción de la norma.

3.1.3. Prescripción de la sanción por no declarar, de la sanción de intereses de mora y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario

De acuerdo con el artículo 638 del Estatuto Tributario, la prescripción, cuando la sanción se impone en resolución independiente, no se computa conforme a lo explicado en el acápite anterior, para los casos de la sanción por no declarar, la sanción de intereses de mora y las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660, sino que prescribe en el término de cinco años. A continuación, procedemos a analizar cómo computar la prescripción para cada una de estas sanciones.

3.1.3.1. Sobre la sanción por no declarar

Para el caso de la sanción por no declarar, la prescripción se empieza a contar a partir de la fecha en que vencía el plazo para declarar, que es cuando se consuma la conducta infractora. Por lo tanto, según la norma analizada, la Administración debe formular el pliego de cargos por no declarar dentro de un término de cinco años contados a partir del momento en que se vencía el plazo para presentar la declaración⁵⁷.

Frente a lo dicho en el párrafo anterior, es importante aclarar que, si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 638 del Estatuto Tributario se debe notificar el pliego de cargos dentro del término de cinco años, este acto administrativo de carácter preparatorio no es necesario para que se pueda imponer la sanción. Esto es así debido a que el artículo 715 del Estatuto Tributario señala que quienes incumplan con el deber de declarar serán emplazados y el artículo 716 señala que, si el administrado no presenta la declaración con ocasión del emplazamiento, “la administración de impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar”. Al respecto, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha manifestado lo siguiente:

⁵⁷ Esto, sin perjuicio de que de acuerdo con el inciso tercero del artículo 764-2 del Estatuto Tributario, para los casos en los que procede la liquidación provisional, esta remplazará, para todos los efectos legales, al requerimiento especial, al pliego de cargos o al emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

“La formulación de pliego de cargos, antes de la imposición de la sanción mediante resolución independiente, es una previsión general contenida en el artículo 638 del Estatuto Tributario, y, por tanto, inaplicable frente al trámite especial del proceso de aforo, que solo exige el emplazamiento para declarar como acto previo.

Sobre este punto, la Sala ha reiterado que, para la imposición de la sanción por no declarar, el acto previo establecido por la ley es el emplazamiento para declarar, de acuerdo con el trámite especial de aforo que prevén los artículos 103 del Decreto 807 de 1993, y 715 y 716 del Estatuto Tributario, para los obligados a declarar que omiten cumplir dicho deber”⁵⁸.

Habiendo dejado claro que no es necesario proferir el pliego de cargos para interponer la sanción por no declarar, vale la pena preguntarse si con el emplazamiento se interrumpe el término de prescripción para imponer dicha sanción. De acuerdo con el artículo 638 del Estatuto Tributario, lo que interrumpe el término para imponer la sanción es el pliego de cargos y no el emplazamiento. Por lo tanto, con base en esta norma no podríamos entender que el emplazamiento interrumpe el término para imponer la sanción.

Algunos pensarían que se podría hacer una analogía con el artículo 706 del Estatuto Tributario, según el cual el emplazamiento para corregir interrumpe el término de firmeza por un mes. Al respecto, consideramos que no es procedente por dos razones. En primer lugar, una cosa es el término de firmeza de una declaración, que es el que se interrumpe con el emplazamiento para corregir y otra muy distinta es el término de prescripción para imponer una sanción. En segundo lugar, siendo que a las sanciones tributarias les aplican los mismos principios que al derecho penal, aplicar dicha analogía vulneraría el principio de *prohibición de analogía in peius*⁵⁹.

Entonces, para nosotros, el emplazamiento para declarar no interrumpe el término de prescripción y, por lo tanto, la sanción debe ser impuesta dentro de los cinco años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar. En otras palabras, el término para imponer la sanción por no declarar, si la Administración opta por no proferir pliego de cargos, es el mismo que para proferir la liquidación de aforo reglada en el artículo 717 del Estatuto Tributario.

Somos conscientes de que la interpretación señalada en el párrafo anterior no es del todo pacífica, en cuanto a que muchos podrían considerar que el

58 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta. Proceso 18750. (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 20 de noviembre de 2014).

59 Juan José Zornoza Pérez & Gabriel Muñoz Martínez. Op. cit. Pág. 820.

emplazamiento para declarar tiene los mismos efectos que el pliego de cargos. No obstante, preferimos darle prevalencia al principio de taxatividad en materia sancionatoria y, por tanto, interpretar que, para efectos de interrumpir la prescripción de la potestad sancionadora del Estado, una cosa es un emplazamiento para declarar y otra diferente es el pliego de cargos.

3.1.3.2. *Sobre la sanción de intereses de mora*

El hecho de que el artículo 638 del Estatuto Tributario mencione los intereses de mora al referirse a la prescripción de las sanciones tributarias, fortalece la tesis que hemos defendido en otras oportunidades, según la cual estos tienen una naturaleza de carácter sancionatorio⁶⁰. Ahora bien, de la redacción de la norma analizada se podría entender que para que se pueda imponer esta sanción es necesario que la Administración profiera el pliego de cargos dentro de los cinco años siguientes al momento en el que el administrado entró en mora. No obstante, eso no es así porque, al igual que ocurre con la sanción por no declarar, tenemos una norma de carácter especial.

El artículo 634 del Estatuto Tributario establece que quienes “no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos o retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios por cada día de retardo en el pago”. Entonces, para este caso no es necesario proferir un pliego de cargos porque la norma establece que quien debe liquidar la sanción de intereses es el propio contribuyente, encontrándonos frente a un caso de “autoliquidación de sanciones”. Frente a la “autoliquidación de sanciones” compartimos la postura de Juan José Zornoza y Gabriel Muñoz, según la cual el hecho de que el infractor deba hacer esta liquidación “lleva implícita una autoimposición de la sanción” y, por tanto, una vulneración al artículo 33 de la Constitución Nacional, el cual establece que “nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo”⁶¹.

Volviendo al tema que nos ocupa, resulta claro que esta sanción prescribe en un término de cinco años. Para que no prescriba, en caso de que el administrado no la autoliquide, la Administración tiene que iniciar el procedimiento de cobro coactivo. Al respecto, el artículo 817 del Estatuto Tributario establece, textualmente, lo siguiente:

“La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de:

60 David Rueda Mantilla. *La naturaleza jurídica de los intereses moratorios y la forma de liquidarlos*. Op. cit.

61 Juan José Zornoza Pérez & Gabriel Muñoz Martínez. Op. cit. Pág. 824.

1. La fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente.
2. La fecha de presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea.
3. La fecha de presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores.
4. La fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión”.

De acuerdo con lo anterior, se puede ver que el término de prescripción de la acción de cobro es el mismo que el de la sanción de intereses de mora. Por lo tanto, resulta claro que la intención del legislador fue que esta sanción prescribiera en la misma oportunidad que la acción de cobro de la obligación sustancial. Ahora bien, es importante señalar las ocasiones en las que este término puede ser interrumpido.

Al respecto, el artículo 818 del Estatuto establece cuatro eventos en los cuales opera su interrupción: 1. Cuando se notifica el mandamiento de pago; 2. Cuando se otorgan facilidades para el pago; 3. Cuando hay admisión en un proceso concordatario; 4. Cuando hay declaratoria de una liquidación forzosa administrativa. Frente a la tercera causal de interrupción, es importante hacer unas aclaraciones.

La norma analizada, la cual fue promulgada con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1116 de 2006 –que contiene el vigente régimen de insolvencia– utiliza el vocablo concordato. El vigente régimen concursal no utiliza esta terminología, sino que trae el concepto de “régimen de insolvencia” o “procesos concursales”. Según lo ha señalado la doctrina en materia concursal, los concordatos son procesos concursales, ya sean de carácter liquidatorio o preventivo⁶². Entonces, resulta claro que un proceso concordatario es exactamente lo mismo que un proceso concursal. Por esta razón, cuando el artículo 818 del Estatuto Tributario establece que el término de prescripción se interrumpe cuando hay admisión en un proceso concordatario, hoy en día se debe entender que dicho término se interrumpe cuando hay admisión a un proceso concursal de los que trata la Ley 1116 de 2006.

Ahora bien, según el inciso segundo del mencionado artículo 818 del Estatuto, interrumpida la prescripción, “el término empezará a correr de nuevo desde el

62 Álvaro Isaza Upegui. *La liquidación obligatoria como sustituto del proceso de quiebra*. Congreso Nacional de Derecho Comercial, 1995.

día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación de la liquidación forzosa administrativa”. Siendo que “la interrupción del término prescriptivo implica que una vez se produce tal hecho, empieza a correr el cómputo de un nuevo término de prescripción”⁶³, una vez se reanuden los términos en las condiciones de la norma analizada debe correr otro período de cinco años para que opere el fenómeno de la prescripción.

3.1.3.3. *Sobre las sanciones de los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario*

Las sanciones contenidas en estos artículos no son para los contribuyentes sino para los contadores, auditores o revisores fiscales que hayan proferido certificaciones que no reflejen la realidad económica del contribuyente de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados o que hayan violado las normas de la profesión. Por lo tanto, consideramos que no se trata de sanciones correctivas impuestas a los contribuyentes sino de sanciones de orden disciplinario por vulnerar los postulados éticos de la profesión.

Frente a estas sanciones existe un debate sobre cuál es su término de prescripción. Esto ocurre debido a que la Ley 1437 de 2011, por medio de la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en su artículo 52, establece que “salvo lo dispuesto en leyes especiales, la facultad que tienen las autoridades para imponer sanciones caduca a los tres (3) años de ocurrido el hecho, conducta u omisión que pudiere ocasionarlas”, mientras que el artículo 638 del Estatuto Tributario consagra que la prescripción de estas sanciones es de cinco (5) años.

La anterior discusión ya fue resuelta por la DIAN, la cual, en el Concepto 57551 del 11 de septiembre de 2012 manifestó que la oportunidad para imponer estas sanciones prescribe en cinco años debido a que el Código Contencioso Administrativo tiene un carácter supletivo y, en este caso, hay una norma de carácter especial que es el artículo 638 del Estatuto Tributario. Debemos manifestar que estamos completamente de acuerdo con la interpretación de la Administración de Impuestos y, por tanto, que consideramos que la prescripción de estas sanciones es de cinco años.

Ahora bien, para este caso la ley no nos dice a partir de cuándo se debe contar el término de prescripción. Es claro que no se empieza a contar a partir de plazo para presentar la declaración de renta del año en el que se cometió la

63 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-227 de 2009. (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; 30 de marzo de 2009).

infracción, ya que el mismo artículo 638 nos está diciendo que se trata de una excepción. Entonces, como la ley especial no nos dice desde cuándo empezar a contar este término, consideramos que es importante acudir a la norma supletiva y, para estos efectos, sí resulta relevante lo establecido por el artículo 52 del Código de Procedimiento Administrativo. De acuerdo con esta norma, el término se empieza a contar a partir del momento de ocurrido el hecho, la conducta o la omisión que pudiera ocasionar la sanción. Por lo tanto, la prescripción se debe empezar a contar a partir del momento en el que se expida la certificación que no corresponde a la realidad económica del contribuyente o a partir del momento en el que haya ocurrido el hecho sancionable.

3.2. Prescripción de los delitos tributarios

El régimen de prescripción de los delitos tributarios es el mismo que el establecido para todos los tipos penales consagrados en el Código Penal. El artículo 83 del Código en mención señala que, por regla general, “la acción penal prescribirá en un tiempo igual al máximo de la pena fijada en la ley”. Por lo tanto, es necesario acudir a la normativa de cada uno de los tipos penales para determinar cómo opera este fenómeno frente a cada uno de ellos. Por otro lado, el artículo 84 del mismo Código establece desde qué momento se empieza a contar el término de prescripción.

De acuerdo con esta última norma, dicho término empieza a contarse de la siguiente forma: en las conductas punibles de ejecución instantánea, desde el día de su consumación; en las conductas punibles de ejecución permanente o en las que solo alcancen el grado de tentativa, desde la perpetración del último acto; y en las conductas omisivas, desde el momento que haya cesado el deber de actuar. Por lo tanto, es necesario analizar si el tipo penal reprocha conductas de ejecución instantánea, sucesiva u omisiva para determinar el momento en que empieza a contarse la prescripción.

Por otro lado, el artículo 31 del Código Penal establece que el que incurra en concurso de conductas punibles “quedará sometido a la que establezca la pena más grave según su naturaleza, aumentada hasta en otro tanto, sin que fuere superior a la suma aritmética de las que correspondan a las respectivas conductas punibles debidamente dosificadas cada una de ellas”. Esta norma es relevante para determinar el tiempo de prescripción en cuanto a que podría pensarse que, como el artículo 83 establece que dicho término es equivalente al máximo de la pena fijada en la ley, cuando hay concurso de conductas punibles la prescripción sería del doble de la pena máxima establecida para el tipo penal más grave en el que se haya incurrido.

Teniendo en cuenta lo explicado en los tres párrafos anteriores, procederemos a analizar la forma en que opera el fenómeno de la prescripción frente a cada uno de los delitos tributarios. Así mismo, explicaremos las razones por las cuales, si bien el monto de la pena podrá ser hasta del doble cuando hay concurso de conductas punibles, esto no afecta el cómputo del término de prescripción.

3.2.1. Prescripción del delito de omisión de agente retenedor

Para determinar el término de prescripción de este tipo penal hay que tener en cuenta tres cosas. En primer lugar, el máximo de la pena fijado por la ley para este delito, según lo señala el artículo 402 del Código Penal, es de nueve años. En segundo lugar, este es un tipo penal de sujeto activo calificado, en cuanto a que es necesario tener la condición de agente retenedor o recaudador para poder incurrir en él. En tercer lugar, que se trata de un tipo penal de carácter omisivo, en cuanto a que la conducta sancionada es la de omitir consignar al Gobierno Nacional las sumas retenidas o recaudadas por concepto de la retención en la fuente, del impuesto sobre las ventas o del impuesto nacional al consumo.

En principio, siendo que el máximo de la pena fijado por la ley para este delito es de nueve años, podría pensarse que este es su término de prescripción. No obstante, hay que tener presente que el inciso sexto del artículo 83, modificado por el artículo 14 de la Ley 1474 de 2011, establece que para el caso de los agentes retenedores o recaudadores que con ocasión de su función realicen alguna conducta punible o participación en ella, el término de prescripción se aumentará en la mitad. Por lo tanto, el período de prescripción para este delito es de trece años y medio.

Con respecto al aumento de este término contenido en el inciso sexto del artículo 83 del Código Penal, hay que tener presente que este fue modificado por la Ley 1474 de 2011. Esto quiere decir que el mismo no aplica para las conductas consumadas con anterioridad a esta fecha. Antes de la reforma realizada en el 2011, dicho inciso establecía que “al servidor público que, en ejercicio de sus funciones, de su cargo o con ocasión de ellos realice una conducta punible o participe de ella, el término de prescripción se aumentará en una tercera parte”. De tal manera que el aumento del período de prescripción que existía antes de la reforma era solo para los servidores públicos sin que existiera mención expresa a los agentes retenedores o recaudadores.

Teniendo en cuenta lo anterior, vale la pena analizar si para quienes hubieran incurrido en el delito de omisión de agente retenedor con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1474 de 2011 se les aumentaba la pena en una

tercera parte, según lo disponía la legislación vigente para los servidores públicos. Al respecto, hay que tener presente que, de acuerdo con el artículo 20 del Código Penal, para efectos penales son servidores públicos “los particulares que ejerzan funciones públicas en forma permanente o transitoria”.

Según lo señaló la Corte Constitucional en la Sentencia C-099 de 2003, la ley les asignó a los agentes retenedores “una función pública específica como es la de recaudar dineros oficiales producto de las obligaciones fiscales de los co-asociados”⁶⁴. Por lo tanto, se podría decir que sí les aplicaba el aumento del término de prescripción que existía antes del 2011, en cuanto a que así no hubiera una disposición expresa a ellos en la norma, cumplían funciones públicas. Esta es la postura que comparte la Corte Suprema de Justicia, que, en reiterada jurisprudencia, ha manifestado que el cálculo de la prescripción “debe darse como si la conducta hubiese sido cometida por un funcionario estatal, ya que el rol del agente retenedor ante la administración se da en desarrollo de una función pública”⁶⁵. Frente a esta interpretación, tenemos dos razones para sostener que el aumento de la prescripción no le es aplicable a los agentes de retención que hubieran cometido este delito con anterioridad a la reforma del 2011.

En primer lugar, si se entendiera que los agentes retenedores se encontraban incluidos dentro del concepto de servidor público, el legislador no hubiera tenido la necesidad de hacer una referencia expresa a ellos mediante la reforma de 2011. En otras palabras, si el legislador los incluyó expresamente en el inciso sexto del artículo 83 del Código Penal mediante la reforma contenida en la Ley 1474 de 2011 es porque antes no estaban incluidos. En segundo lugar, no existe ninguna norma de rango legal que establezca que la retención de tributos es una función pública. Por lo tanto, teniendo en cuenta el principio de taxatividad de la ley penal, “según el cual las leyes penales deben ser precisas”⁶⁶, no se podría entender que los agentes retenedores cumplían funciones públicas para efectos de lo consagrado en el inciso sexto del artículo 83 del Código Penal. Entonces, la postura defendida en este artículo, contraria a la de las altas cortes, es que el aumento del término de la prescripción contenido en el inciso sexto del artículo 83 solo aplica al delito de omisión de agente retenedor para los delitos consumados con posterioridad al 12 de julio de 2011, fecha en la que entró en vigencia la Ley 1474.

64 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-009 de 2003 (M.P. Jaime Araújo Rentería; enero 23 de 2003).

65 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Proceso 33468. (M.P. Eugenio Fernández Carlier; diciembre 11 de 2012); Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Proceso 37163. (M.P. Leónidas Bustos Martínez; enero 22 de 2014).

66 M. Teresa Castiñeira. “Precisión del lenguaje y principio de legalidad”. En: Terminología y Derecho: Complejidad de la comunicación multilingüe. M. Teresa Cabre, Carme Bach & Jaume Martí. Ed. Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2006.

Ahora bien, habiendo presentado la anterior discusión, procedemos a analizar desde qué momento empieza a contar la prescripción de este delito. Tratándose de un tipo penal omisivo, según lo señala el inciso tercero del artículo 84 del Código Penal, “el término comenzará a contar cuando haya cesado el deber de actuar”. Frente a este punto, la tarea consiste en identificar en qué momento cesa dicho deber.

Lastimosamente, nuestro ordenamiento jurídico no consagra ninguna norma que establezca en qué momento cesa el deber de consignar por parte del agente retenedor. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia manifiesta que dicho deber cesa cuando ya no haya obligación de consignar, lo que ocurre, entre otros casos, cuando se ha extinguido la obligación tributaria, cuando ha habido un acuerdo de pago con la autoridad fiscal o cuando ha habido una compensación⁶⁷. Estamos de acuerdo con lo manifestado por la Corte, pero queremos añadir otras circunstancias, también meramente enunciativas, en las que cesa el deber de consignar:

- Cuando ha operado el fenómeno de la prescripción con respecto a la obligación tributaria.
- Cuando se cambia al representante legal o a la persona encargada de consignar las sumas retenidas o recaudadas.
- Cuando el representante legal o la persona encargada de consignar las sumas retenidas o recaudadas entra en algún tipo de incapacidad física o jurídica que le impida realizar las consignaciones⁶⁸.
- Cuando el agente retenedor entra en un proceso concursal.
- Cuando se liquida o se disuelve la sociedad que ejercía funciones de retención o recaudo.

En resumen, el deber de actuar cesa cuando ocurra cualquier hecho sobreveniente, después de consumado el delito, que impide que la persona natural que sea objeto de la acción penal por el delito de omisión de agente retenedor, pueda realizar las respectivas consignaciones.

67 Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Proceso 30017. (M.P. Alfredo Gómez Quintero; julio 14 de 2011).

68 Somos conscientes de que cuando el obligado a realizar las consignaciones se encuentra bajo una incapacidad jurídica o física que le impida realizarlas, nos encontramos frente a una conducta no punible por carecer de antijuridicidad en los términos del artículo 11 del Código Penal. No obstante, para este caso estamos explicando el supuesto de que la incapacidad física o jurídica no existía para el momento en que se consumó el delito, pero empezó a existir en un momento posterior. Es en este segundo momento donde cesa el deber de actuar y, por lo tanto, empieza a contar el término de prescripción del delito.

Para concluir el presente apartado, manifestaremos que consideramos inconveniente que el inciso tercero del artículo 84 del Código Penal establezca que la prescripción de los delitos omisivos empieza a contar desde el momento en el que cesa el deber de actuar y no desde el momento en que se consuma la conducta punible. Esto en cuanto a que creemos que no tiene sentido que existan conductas punibles que hayan sido consumadas y que no haya empezado a correr el término de prescripción frente a las mismas. Para el tema que nos ocupa, teniendo en cuenta que la acción de cobro de la Administración prescribe en cinco años⁶⁹, y que este término puede ser interrumpido o suspendido⁷⁰, se podría dar el caso de que la prescripción del delito de omisión de agente retenedor solo se empiece a contar después de diez años de consumado, motivo por el cual el mismo prescribiría hasta después de 23 años y medio contados a partir del momento de su consumación.

Lo anterior sería así a pesar de que el artículo 83 del Código Penal establece que la prescripción no será superior a veinte años. Esto en cuanto a que para este caso el término de prescripción es solo de trece años y medio, pero podría ocurrir que solo se empezara a contar hasta después de diez años de consumado el delito. Frente a esta realidad, creemos que vale la pena intentar una acción pública de inconstitucionalidad contra el inciso tercero del artículo 84 del Código Penal por vulnerar el artículo 28 de la Constitución Nacional según el cual no podrá haber penas imprescriptibles.

3.2.2. Prescripción del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes

Para determinar el período de prescripción de este tipo penal hay que tener en cuenta dos cosas. En primer lugar, que la pena máxima fijada en la ley para este delito, según lo señala el artículo 434 A del Código Penal, es de nueve años. En segundo lugar, que el tipo penal contiene tres verbos rectores: omitir activos, presentar información inexacta en relación con los activos y declarar pasivos inexistentes. El primer verbo rector es de carácter omisivo mientras que los otros dos verbos rectores son de ejecución instantánea.

Siendo que el sujeto activo de esta conducta punible es cualquier contribuyente obligado a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, y que para este caso no hay ningún aumento en el término de prescripción, tenemos que este delito prescribe en un periodo de nueve años. Ahora bien, para

69 Artículo 817 del Estatuto Tributario.

70 Artículo 718 del Estatuto Tributario.

el caso de los verbos rectores de ejecución instantánea (presentar información inexacta en relación con los activos y declarar pasivos inexistentes) la prescripción empieza a correr a partir del momento en el que se presenta la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Para el caso de la conducta de omisión de activos, por tratarse de una conducta punible omisiva, hay que determinar en qué momento cesa el deber de actuar. Teniendo en cuenta que las declaraciones tributarias pueden ser corregidas voluntariamente por el contribuyente mientras que no estén en firme, la prescripción penal empezará a contar a partir del momento en el que la declaración tributaria haya adquirido firmeza. Tal como se mencionó anteriormente en el presente escrito, de acuerdo con el artículo 714 del Estatuto Tributario, la regla general es que las declaraciones adquieren firmeza en un período de tres años.

Este tipo penal, en su párrafo primero, establece que “se extinguirá la acción penal cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos, cuando a ello hubiere lugar”. Por lo tanto, si el contribuyente corrige la declaración en relación a los activos omitidos y hace los pagos faltantes se extinguirá la acción penal, pero si solo corrige la declaración sin hacer dichos pagos, empezará a correr el término de prescripción sin que se extinga la acción penal.

3.1.3. Prescripción cuando hay concurso de conductas punibles

Cuando un agente retenedor o recaudador no consigna las sumas retenidas o recaudadas de varios períodos se entiende que incurrió en un concurso de conductas homogéneo y sucesivo. Esto quiere decir que la legislación penal entiende que incurrió varias veces en el mismo delito. Esto, frente a la prescripción de este delito, es relevante por lo que se expone a continuación.

De acuerdo con el artículo 83 del Código Penal, la regla general es que la acción penal prescribe en un tiempo igual al máximo de la pena fijada en la ley. Según el artículo 31 del Código Penal, cuando haya un concurso de conductas punibles el autor quedará sometido a la que “establezca la pena más grave según su naturaleza, aumentada hasta en otro tanto, sin que fuere superior a la suma aritmética de las que correspondan a las respectivas conductas punibles debidamente dosificadas cada una de ellas”. Debido a las dos normas anteriores, podría pensarse que cuando hay concurso de conductas punibles, el tiempo máximo de la pena fijada en la ley es el de la conducta más grave aumentada hasta en otro tanto. Esta postura, en la práctica, es frecuentemente defendida por los funcionarios de la Fiscalía General de la Nación.

Consideramos que la anterior interpretación es incorrecta por tres razones. En primer lugar, las penas están fijadas expresamente en la ley con respecto a cada tipo penal y no frente a los concursos de conductas punibles. En segundo lugar, el inciso cuarto del artículo 84 del Código Penal establece que “cuando fueren varias las conductas punibles investigadas y juzgadas en un mismo proceso, el término de prescripción correrá independientemente para cada una de ellas. Por lo tanto, esta norma nos está diciendo expresamente que el aumento de la pena cuando hay un concurso de conductas punibles en nada afecta el fenómeno de la prescripción. En tercer lugar, el artículo 31 del Código Penal está explicando los parámetros para graduar la pena cuando hay un concurso de conductas punibles, pero no está determinando el máximo de la pena fijada en la ley para cada delito. Cuando la norma establece que se podrá aumentar la pena hasta en otro tanto, resulta claro que le está dando un margen al juez para graduar y no que está determinando que para estos casos el máximo de la pena sea del doble.

4. Conclusiones y recomendaciones

El ejercicio del *ius puniendi* se ha justificado desde tres teorías: el retribucionismo, la prevención especial y la prevención general. Para la primera teoría, la pena está orientada a restaurar el derecho que ha sido quebrantado. Según las teorías de la prevención, por su parte, el objetivo de la pena es evitar que el infractor vuelva a incurrir en la infracción (prevención especial) y disuadir al resto de la comunidad de incurrir en una conducta similar (prevención general).

Las anteriores teorías, si bien explican cuál es la finalidad de la pena, poco nos dicen de la legitimidad que tiene el Estado para ejercer el *ius puniendi*. Por lo tanto, es necesario afirmar que la potestad sancionadora del Estado, para que sea legítima, debe ser considerada como un medio para que las personas puedan alcanzar sus derechos fundamentales. Así mismo, en materia tributaria, solo se podrán ejercer las potestades sancionadoras con respecto a personas que tengan una relación jurídico-tributaria con la Administración de Impuestos.

En relación a la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, existen tres corrientes doctrinales: la penalista, la administrativista y la autónoma tributaria. Para la primera corriente, la infracción tributaria debe ser sancionada mediante el ejercicio de la acción penal; para la corriente administrativista, dicha infracción debe ser sancionada mediante el derecho administrativo sancionador; para la corriente autónoma tributaria, el ilícito tributario debe ser regulado exclusivamente por las normas del derecho tributario. Con respecto a estas teorías se concluye que, en la práctica, la naturaleza del ilícito tributario es la que le dé el legislador en cada momento.

En Colombia, el legislador ha optado por sancionar las infracciones tributarias mediante el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. Así pues, el Estatuto Tributario contempla una gran variedad de sanciones por la comisión de infracciones tributarias y el Código Penal contempla dos tipos penales de carácter tributario: omisión de agente retenedor y omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. Cuando el Estado sanciona las conductas de índole tributario mediante el derecho penal, nos encontramos frente al derecho penal tributario.

Con respecto al régimen tributario sancionador, se presentan tres observaciones. En primer lugar, que a pesar de que parte de la doctrina considere que los intereses moratorios de carácter tributario no son sanciones, existen suficientes argumentos para defender que, dentro de nuestra legislación, dichos intereses tienen un carácter eminentemente sancionatorio. En segundo lugar, se concluye que las sanciones por extemporaneidad y por no declarar son improcedentes cuando se presenta oportunamente la declaración de retención en la fuente sin pago total, así esta declaración sea ineficaz cuando dentro del plazo de dos meses no se haya hecho el pago total según el artículo 580-1 del Estatuto Tributario. En tercer lugar, el hecho de que el parágrafo del artículo 722 del Estatuto Tributario establezca que no se puede recurrir la sanción por no llevar libros cuando no se acredite que se están llevando dichos libros en legal forma, puede atentar contra el debido proceso y el derecho de acceder a la justicia.

En relación al derecho penal tributario, se concluye que el legislador tiene unos límites en su libertad de configuración legislativa. Para poder crear un delito tributario se tienen que respetar los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y estricta legalidad. Además de lo anterior, por expreso mandato constitucional, no se puede sancionar penalmente el incumplimiento de las obligaciones sustanciales.

El concepto “prescripción” denota dos cosas: el modo de adquirir el dominio y otros derechos reales o el modo de extinguir derechos ajenos. Frente a la prescripción de la potestad sancionadora del Estado en materia tributaria, se puede decir que si este no ejerce la facultad de imponer sanciones o penas a quienes realicen infracciones tributarias dentro del lapso legal, dicha facultad se extingue. Esta figura jurídica se justifica en la utilidad de que las relaciones jurídicas se tornen ciertas en el tiempo.

La prescripción de las sanciones tributarias de índole administrativo se encuentra regulada por el artículo 638 del Estatuto Tributario. Esta norma contempla un tratamiento jurídico diferente para las sanciones que se imponen en las liquidaciones oficiales, las que se imponen en resoluciones independientes y las siguientes: sanción por no declarar, sanción de intereses de mora y las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario.

Para determinar el período de prescripción de las sanciones que se imponen en las liquidaciones oficiales, es necesario analizar las normas que establecen la oportunidad para proferir dichas liquidaciones. En el caso de la liquidación oficial de aforo, hay que remitirse al artículo 717 del Estatuto Tributario que establece que el plazo para notificar dicha liquidación será de cinco años contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar. Frente a la liquidación oficial de revisión, se deben consultar las normas sobre firmeza de las declaraciones tributarias y sobre la oportunidad de la Administración para realizar el proceso de fiscalización mediante la liquidación oficial.

De acuerdo con estas normas, el término para notificar la liquidación oficial de revisión, y por tanto la prescripción de las sanciones impuestas en este acto administrativo, se cuenta como se señala a continuación:

- Tres años para notificar el requerimiento especial, tres meses para que el administrado dé respuesta a dicho requerimiento, y seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión.
- El término para notificar el requerimiento especial se empieza a contar de la siguiente manera: a partir del vencimiento de la fecha para declarar, cuando la declaración es presentada oportunamente; a partir de la fecha de presentación de la declaración, cuando la misma es presentada extemporáneamente; a partir de la solicitud de devolución o compensación, cuando la misma contenga un saldo a favor.
- El plazo para dar respuesta al requerimiento especial empieza a contar a partir de su notificación.
- Los seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión se interrumpen cuando se practique inspección tributaria. La suspensión será del tiempo que dure la inspección si la misma fue solicitada por el administrado y de tres meses si es realizada de oficio por la Administración.

Con respecto al anterior conteo de términos, se llegó a dos conclusiones en el artículo. La primera de ellas es que cuando el contribuyente no solicite devolución o compensación del saldo a favor, el término para proferir el requerimiento especial empezará a contar a partir del vencimiento de la fecha para declarar, si la declaración fue presentada oportunamente, o a partir del momento de la presentación extemporánea. La segunda conclusión es que el término para proferir el requerimiento especial siempre es de tres años y, por lo tanto, que la Administración de Impuestos se equivoca al afirmar que este término es de seis años frente a las declaraciones de renta sujetas al régimen de precios de transferencia. La

equivocación de la DIAN radica en que ella confunde la firmeza de la declaración tributaria con el término para ejercer sus facultades de fiscalización.

En relación a las sanciones que se imponen en resolución independiente, el término para proferir el pliego de cargos es de dos años contados a partir del momento en el que se presenta la declaración de renta del año en que se realizó la infracción. Es importante aclarar que para empezar a contar el tiempo de prescripción se debe tener en cuenta la declaración de renta del año en el cual ocurrió el hecho irregular sancionable y no la del año objeto de investigación.

El hecho de que la norma establezca que la prescripción se empieza a contar desde el momento en el que se presentó la declaración de renta del año en el cual se cometió la infracción puede llegar a vulnerar el derecho a la igualdad. Esto en cuanto a que, si un administrado incurre en una infracción en el mes de diciembre y otro lo hace en el mes de enero del año siguiente, uno de los dos tendrá que esperar casi un año más, desde el momento en el que se consumó la conducta infractora, para verse beneficiado por el fenómeno de la prescripción.

Frente a la sanción por no declarar, el término de prescripción es de cinco años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Con respecto a este punto, es importante manifestar que para imponer esta sanción no es necesario proferir el pliego de cargos en cuanto a que la norma especial solo exige que se profiera un emplazamiento. No obstante, a nuestro juicio, el emplazamiento para declarar no interrumpe ni suspende el término para imponer la sanción. Lo anterior sin perjuicio de que en algunos casos la liquidación provisional reemplazará, para todos los efectos legales, al requerimiento especial, al pliego de cargos o al emplazamiento previo por no declarar, según sea el caso.

Con respecto a la sanción de intereses de mora, hay que manifestar que la misma prescribe en el mismo tiempo en el que prescribe la acción de cobro de la Administración. La acción de cobro prescribe en cinco años, los cuales pueden ser interrumpidos de conformidad con las reglas de los artículos 817 y 818 del Estatuto Tributario. Así mismo, frente a esta sanción es importante manifestar que no es necesario que la Administración profiera un pliego de cargos porque se trata de un caso de autoliquidación de sanciones.

Las sanciones de los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario no son para los contribuyentes sino para los contadores, auditores o revisores fiscales, que hayan proferido certificaciones que no reflejen la realidad económica del contribuyente de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados o que hayan violado las normas que rigen la profesión. Estas sanciones prescriben en un período de cinco años que se empiezan a contar a partir del momento

de consumación de la conducta. Este momento, por regla general, es la fecha en la que se expide la respectiva certificación o se realiza la conducta sancionable. El término de prescripción del delito de omisión de agente retenedor es de trece años y medio, los cuales se empiezan a contar a partir del momento que cese el deber de consignar al Estado las cifras retenidas o recaudadas. A modo meramente ilustrativo, se enunciaron las siguientes causales para que este deber cese:

- Cuando se ha extinguido la obligación tributaria (compensación, prescripción, pago, etc.).
- Cuando ha habido un acuerdo de pago con la Administración Tributaria.
- Cuando se cambia al representante legal o a la persona encargada de consignar las sumas retenidas o recaudadas.
- Cuando el representante legal o la persona encargada de consignar las sumas retenidas o recaudadas entra en algún tipo de incapacidad física o jurídica que le impida realizar las consignaciones.
- Cuando el agente retenedor entra en un proceso concursal.
- Cuando se liquida o se disuelve la sociedad que ejercía funciones de retención o recaudo.
- Cuando ha operado el fenómeno de la prescripción con respecto a la obligación tributaria.

Se considera completamente desafortunado que para los delitos omisivos el término de prescripción empiece a contar a partir del momento en el que haya cesado el deber de actuar y no desde el momento de la consumación de la conducta. Para el delito de omisión de agente retenedor, se podría dar el caso de que la prescripción solo empiece a contar hasta después de diez años de consumada la conducta. Esta situación puede llegar a ser contraria al artículo 28 de la Constitución Nacional, según el cual no habrá penas imprescriptibles.

La prescripción del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes es de nueve años. Para la conducta de omitir activos en la declaración tributaria, este término se empieza a contar a partir de que dicha declaración quede en firme. Para las conductas de presentar información inexacta en relación con los pasivos y declarar pasivos inexistentes, el término de prescripción empieza a contar a partir del momento en que se haya presentado la respectiva declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Finalmente, es importante concluir que cuando hay un concurso de conductas punibles no se afecta el cómputo de prescripción de la pena. Esto en cuanto

a que si bien es cierto que el artículo 31 del Código Penal establece que cuando hay concurso de conductas punibles se aplicará la pena más grave aumentada hasta en otro tanto, esto es establecido únicamente para efectos de graduar la pena. Además de lo anterior, el inciso cuarto del artículo 84 del Código Penal establece que “cuando fueren varias las conductas punibles investigadas y juzgadas en un mismo proceso, el término de prescripción correrá independientemente para cada una de ellas”. Por lo tanto, el legislador nos está diciendo expresamente que el aumento de la pena en el concurso de conductas punibles en nada afecta el término de la prescripción.

Bibliografía

- Barrera Crespo, Boris. (2005). *El delito tributario: Elementos constitutivos y circunstancias modificadoras*. Ed. Abya Yala.
- Baza de la Fuente, María Lourdes. (2005). *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*. Ed. Universidad Complutense de Madrid.
- Bejarano, M. (1997). *Extinción de las obligaciones*. Ed. Oxford Harla.
- Cahn-Speyer Wells, Paul. (2016). *La culpabilidad en la infracción tributaria, derecho crítico: perspectiva tributaria*. Ed. Temis.
- Castiñeira, M. Teresa. (2006). “Precisión del lenguaje y principio de legalidad”. En: *Terminología y Derecho: Complejidad de la comunicación multilingüe*. M. Teresa Cabre, Carme Bach & Jaume Martí. Barcelona: Ed. Universitat Pompeu Fabra.
- Cermeño, César Camilo; De Bedout, Juan Camilo; Andrés García, Sonia et al. (2016). *Procedimiento tributario: Teoría y práctica*. Ed. Legis. Pág. 162.
- Durán Migliardi, Mario. (2011). “Teorías absolutas de la pena: origen y fundamentos. Conceptos y críticas fundamentales a la teoría de la retribución moral de Imanuel Kant a propósito del neo-retribucionismo y del neo-proporcionalismo en el derecho penal actual”. En: *Revista de Filosofía*. Num. 67, pág. 123.
- Hinestrosa, Fernando. (2002). *Tratado de las obligaciones: Concepto, estructura, vicisitudes*. Bogotá: Ed. Universidad Externado de Colombia.
- _____. (2000). *La prescripción extintiva*. Bogotá: Ed. Universidad Externado de Colombia.
- Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (2018). *Régimen Tributario Nacional 2018*. Ed. ICDT.
- Isaza Upegui, Álvaro. (1995). *La liquidación obligatoria como sustituto del proceso de quiebra*. Congreso Nacional de Derecho Comercial.
- Luquin, Ernesto. (2006). “Repensando el *ius puniendi*”. En: *Iter Criminis-Revista de Ciencias Penales*. Num. 5, pág. 113.
- Noreña Ospina, Luis Felipe. (2016). “Imposición de sanciones tributarias: la inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012”. En: *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, núm. 75, noviembre, pág. 143.

- Ospina Fernández, Guillermo. (2016). *Régimen general de las obligaciones*. Ed. Temis.
- Prat Westerlindh, Carlos. (2003). *Las consecuencias jurídicas del delito: Análisis de la doctrina del Tribunal Constitucional*. Dykinson.
- Ramírez-Torrado, María Lourdes. (2009). "Consideraciones a la figura jurídica de las relaciones de sujeción especial en el ámbito español". En: *Vniversitas*, pág. 273.
- _____. (2007) "Postura de la Corte Constitucional colombiana en relación con el poder sancionador de la Administración". En: *Revista de Derecho*, Universidad del Norte, pág. 300.
- Ramírez-Torrado, María Lourdes & Aníbal-Bendek, Hernando V. (2015). "Sanción administrativa en Colombia". En: *Revista Vniversitas*. Julio-diciembre, pág. 107.
- Rueda Mantilla, David. (2017). "Derecho penal tributario en Colombia: reflexiones a la luz de la Ley 1819 de 2016". En: *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 76. Mayo, pág. 111.
- _____. (2017). "Improcedencia de las sanciones por extemporaneidad y por no declarar cuando se presenta oportunamente la declaración de retención en la fuente sin pago total". En: *Revista de Derecho Fiscal* 11. Junio a diciembre, pág. 53.
- _____. (2018). "La naturaleza jurídica de los intereses moratorios y la forma de liquidarlos". En: *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*. Febrero, pág. 737.
- Sánchez Muñoz, César. (2016). "La relación jurídico-tributaria y el hecho generador". En: *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano: un análisis crítico*. Julio Roberto Piza Rodríguez, Bogotá: Ed. Universidad Externado de Colombia.
- Schünemann, Bernd. (2007). *¡El derecho penal es la última ratio para la protección de bienes jurídicos!: Sobre los límites inviolables del derecho penal en un Estado liberal de derecho*. Bogotá: Ed. Universidad Externado de Colombia.
- Velásquez, Fernando. (2007). *Manual de derecho penal: parte general*. Ed. Librería Jurídica Comlibros.
- Zornoza Pérez, Juan José & Muñoz Martínez, Gabriel. (2010). "Infracciones y sanciones tributarias". En: *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Julio Roberto Piza Rodríguez. Bogotá: Ed. Universidad Externado de Colombia.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto Número 57551 de 2012-09-11 del 11 de septiembre de 2012.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Concepto Número 14116 del 26 de julio de 2017
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección cuarta. Proceso 18750. (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 20 de noviembre de 2014).
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 18571. (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 1 de agosto de 2013).
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 8926. (C.P. Julio Enrique Correa Restrepo; 31 de julio de 1998); Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 16030. (C.P. Héctor J. Romero Díaz; 17 de julio de 2008); Consejo de Estado. Sección Cuarta. Proceso 17435. (C.P. William Giraldo; 26 de noviembre de 2009).

- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-241 de 2012. (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; marzo 22 de 2012).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-227 de 2009. (M.P. Luis Ernesto Vargas Silva; 30 de marzo de 2009).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-818 de 2005. (M.P. Rodrigo Escobar-Gil; 9 de agosto de 2005).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-009 de 2003 (M.P. Jaime Araújo Rentería; enero 23 de 2003).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-415 de 2002. (M.P. Eduardo Montealegre Lynnet; 28 de mayo de 2002).
- Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-240 de 1994. (M.P. Carlos Gaviria Díaz; 19 de mayo de 1994).
- Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Proceso 37163. (M.P. Leónidas Bustos Martínez; enero 22 de 2014).
- Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Proceso 33468. (M.P. Eugenio Fernández Carlier; diciembre 11 de 2012).
- Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Penal. Proceso 30017. (M.P. Alfredo Gómez Quintero; julio 14 de 2011).