



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2013-00451-02 (27550)
Demandante: DIAN
Demandado: Productos y Servicios de Ingeniería PSI Ltda.

Temas: Procedimiento para la corrección de sanciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 01 de diciembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó pretensiones sin condenar en costas (índice 83)¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Resolución nro. 322412009000263, del 25 de junio de 2009 (ff. 41 a 43), notificada el 02 de julio del mismo año (f. 45), la demandante sancionó a su contraparte por no declarar el impuesto sobre la renta del año gravable 2004. Estando dentro del término para recurrir en reconsideración ese acto administrativo, la demandada optó por regularizar la conducta infractora, para lo cual presentó el 26 de agosto de 2009 la declaración que había omitido (f. 47), en la cual autoliquidó, junto al tributo y los intereses moratorios, la sanción por no declarar reducida que contempla el parágrafo 2.º del artículo 643 del ET (Estatuto Tributario).

Pasados casi dos años desde la presentación de la declaración, *i.e.* el 13 de julio de 2011, la infractora le solicitó a la autoridad de impuestos que manifestara su aval respecto del monto de la multa por no declarar reducida que autoliquidó en la declaración presentada y que diera por concluido el procedimiento de aforo en el marco del cual se había proferido, con fundamento en el artículo 716 del ET, la resolución sancionadora (ff. 48 y 49). Para atender la petición, la demandante profirió la Resolución nro. 322362011000002, del 02 de agosto de 2011 (ff. 50 y 51), en la cual aceptó la reducción de la sanción en cuestión; pero después, el 26 de agosto de 2011, le informó a la demandada que la aceptación de la sanción reducida era errada, porque la multa consignada en la declaración contrariaba el monto mínimo de la sanción por no declarar reducida que preceptúa el parágrafo 2.º del artículo 643 del ET, según el cual la reducción de la sanción no podía arrojar un resultado inferior a la sanción por extemporaneidad que corresponde liquidar con posterioridad al emplazamiento por no declarar (ff. 52 y 53).

¹ Todas las referencias a «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.



Por lo anterior, el 10 de octubre de 2011, fecha en la cual ya habían transcurrido más de dos años desde la presentación de la declaración hecha el 26 de agosto de 2009, la demandante le pidió a su contraparte que manifestara el consentimiento previo y expreso al que alude el artículo 97 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011) para proceder a revocar directamente la Resolución nro. 322362011000002, del 02 de agosto de 2011, que había convalidado la reducción de la sanción por no declarar autoliquidada en la declaración (ff. 56 y 57), a lo cual se opuso la demandada (f. 58).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 21 vto.):

Primera: Se declare la nulidad de la Resolución nro. 322362011000002, del 2 de agosto de 2011, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se aceptó la reducción de la sanción por no declarar impuesta mediante la Resolución nro. 322412009000263, del 25 de junio de 2009.

Segunda: Como consecuencia de la nulidad del acto acusado y, a título de restablecimiento de derecho, declarar que no le asiste derecho a la sociedad demandada al beneficio de la reducción de la sanción, por lo cual debe pagar el valor total de la sanción impuesta, es decir la suma de \$198.214.000.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29, 90, 95.9, 121 y 124 de la Constitución; 642 y 643 del ET; y 97, 137 y 138 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 21 vto. a 25):

Sostuvo que con el acto demandado infringió los artículos 642 y 643 del ET (en el texto que para la época se encontraban vigentes), por cuanto aceptó la reducción de la sanción por no declarar en la cuantía que autoliquidó la demandada, sin considerar que ese beneficio estaba limitado hasta el monto de la sanción por extemporaneidad que tendría a cargo el sujeto infractor. Planteó que la demandada no cumplió con los requisitos fijados en el artículo 643 del *ibidem* para acceder al beneficio de reducción de la sanción en la oportunidad para interponer el recurso de reconsideración, porque una de las condiciones que establecía la norma era el pago total de la sanción reducida –i.e. el 10% de la multa por no declarar impuesta, que en ningún caso puede ser inferior a la multa por extemporaneidad a la que hubiere lugar–; y sucedió que, al desatender el límite de la reducción posible, no pagó la cuantía correspondiente sino apenas una parte de ella.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 173 a 188). Relató que regularizó su conducta dentro del término para interponer recurso de reconsideración contra la resolución que la sancionó por incumplir con el deber formal de declarar, para lo cual autoliquidó y pagó el impuesto sobre la renta del año gravable 2004, los intereses de mora y la multa reducida al 10% de la sanción impuesta, conforme a lo previsto en el parágrafo 2.º del artículo 643 del ET (entonces vigente). Sostuvo que era improcedente

modificar esa autoliquidación para exigir el pago de la sanción plena, pues, a su entender, si la autoridad tributaria consideraba que su autoliquidación fue inexacta, debió iniciar un procedimiento de revisión en el término previsto en el artículo 714 del ET. Planteó que la nulidad solicitada por la demandante infringe los principios de buena fe y confianza legítima, en la medida en que, habiendo aceptado la reducción de la multa, la autoridad tributaria pretende desconocer esa decisión después de que operó la caducidad de su potestad de revisión de la declaración.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 78). Si bien determinó que la demandada erró al graduar la multa por no declarar, negó la nulidad del acto que acusado porque la entidad demandante perdió competencia temporal para revisar la declaración en la que se autoliquidó la sanción, según lo previsto en el artículo 714 del ET.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (índice 82), para lo cual censuró que le negaran pretensiones a pesar de haber determinado que el acto demandado era contrario a los artículos 642 y 643 del ET. Sostuvo que el tribunal desconoció que el procedimiento sancionador en cuestión era autónomo e independiente del procedimiento de gestión de la obligación tributaria sustancial y que por ende no incidía el término de caducidad de la potestad de revisión reglado en el artículo 714 del ET. Recalcó que la sanción plena por no declarar deriva del incumplimiento de los requisitos previsto en el artículo 643 *ibidem* para su graduación, no de una modificación a la autoliquidación de la obligación tributaria sustancial.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada aceptó que su autoliquidación de la multa no se adecuó al ordenamiento, pero indicó que ese error se advirtió cuando había caducado el plazo para la revisión de la declaración (índice 13). El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta instancia, advierte la Sala que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión (índice 15), por haber conocido del proceso en primera instancia. Dado que se constata que la Dra. Carvajal participó en la audiencia inicial (ff. 246 a 260), se declarará fundado el impedimento, de conformidad con el artículo 141.2 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) y se le separará del conocimiento del presente asunto. Aun así, existe quórum para decidir.

2- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado atendiendo al cargo de apelación formulado por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. Por tanto, la Sala debe definir si procedía anular el acto demandado, toda vez que se constató que, al aceptar la sanción por no declarar reducida que autoliquidó la demandada, infringió el parágrafo 2.º del artículo 643 del ET según el cual la aminoración de esa multa no podía arrojar un resultado inferior a la sanción por extemporaneidad correspondiente. En seguida, se

establecerá si el ordenamiento impone un límite temporal a la potestad de la autoridad tributaria para exigir el pago de la sanción por no declarar que correspondiera liquidar de conformidad con las disposiciones que la regulan.

3- El tribunal consideró que el acto demandado transgredió el parágrafo 2.º del artículo 643 del ET al aceptar la reducción de la multa por no declarar que autoliquidó la demandada, pues esta no tuvo en consideración que el límite de esa reducción era el monto de la sanción por extemporaneidad que habría tenido a su cargo la infractora. Pero se abstuvo de anular el acto porque juzgó que la sctora había perdido la competencia para modificar la declaración presentada en la cual su contraparte autoliquidó la multa por no declarar reducida, pues no se le notificó un requerimiento especial en el término previsto en el artículo 714 del ET. A la decisión se opuso la apelante única argumentando que, como se determinó que el acto demandado infringió la disposición normativa en la que debía fundarse, procedía declarar su nulidad. Agregó que la pretensión de exigir la sanción por no declarar plena se basa en que su contraparte incumplió los requisitos previstos en el artículo 643 del ET para acceder al beneficio de reducción de la sanción, que no en las potestades de gestión que le permiten modificar el contenido de la autoliquidación del tributario. Por ende, sostiene que el término de revisión de la declaración no incide en el caso, porque el procedimiento sancionador es autónomo e independiente del de determinación.

En línea con esos planteamientos, verifica la Sala que las partes concuerdan en que la sociedad demandada erró al autoliquidar la sanción por no declarar el impuesto sobre la renta de año 2004, porque al momento de allanarse a las actuaciones de la autoridad, redujo al 10% la multa que le fue impuesta (i.e. a \$19.821.000), sin tener en cuenta que esa reducción no podía dar como resultado un monto inferior a la sanción por extemporaneidad aplicable respecto de la declaración, que sería de \$31.496.000 (índice 78). El litigio recae en si esa circunstancia conlleva la anulación del acto administrativo por medio del cual la demandante aceptó la aminoración de la multa determinada por la infractora en su declaración del impuesto y si, por ende, corresponde exigir el pago de la multa plena por el incumplimiento de los requisitos para acceder a la reducción de la sanción. Para la demandada se superó el límite temporal que tendría su contraparte para determinar la multa plena, pues la declaración que contiene la autoliquidación de esa sanción está «*en firme*»; mientras que para la demandante sería inaplicable el plazo alegado, porque no se trata de la revisar de la autoliquidación del impuesto, sino de exigir la multa plena tras el incumplimiento de los requisitos para acceder a su reducción. Esos son los cuestionamientos que debe resolver la Sala.

4- Conforme a los artículos 137 y 138 del CPACA procede la nulidad de los actos administrativos, entre otras razones, «*cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse*». A ese precepto se enfrenta el acto demandado, el cual, al avalar la multa autoliquidado por la infractora, pasó por alto que el parágrafo 2.º del artículo 643 del ET, en la redacción vigente para la época, disponía que la reducción de la sanción por no declarar impuesta por la autoridad tributaria, no podía «*ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad, liquidada de conformidad con lo previsto en el artículo 642*» *ibidem*. En consecuencia, como lo señala la demandante, procede su nulidad por la infracción de la disposición normativa en la que debía fundarse.

5- Además, la apelante sostiene que la anulación del acto demandado conlleva a exigirle a la demandada el pago de la multa por no declarar plena, sin que corresponda adelantar al efecto el procedimiento previsto en el ordenamiento tributario para la revisión de las declaraciones tributarias.

Sobre el particular, la Sala precisa que según el artículo 684 del ET, la autoridad tributaria –i.e. la demandante en el presente proceso– está investida de amplias facultades de investigación para asegurar el cumplimiento de las normas tributarias. Al servicio de esa finalidad, tiene, entre otras, la potestad de «*verificar la exactitud de las declaraciones*» (letra a.) y «*efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos*» (letra f.). Para ejercer esas funciones, los artículos 702 y siguientes del ET reglan el procedimiento de revisión de las declaraciones privadas.

Dispone el citado artículo 702 que la autoridad podrá «*modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión*», previo a lo cual debe enviarles «*por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta*» (artículo 703 *ibidem*), dentro «*de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar*», *dies a quo* que, en los eventos de presentación de las declaraciones por fuera del plazo, pasa a ser la fecha de presentación de la declaración extemporánea (artículos 705 y 714 del ET, en su redacción vigente para la época de los hechos).

En torno al objeto de este procedimiento, en la sentencia C-1201 del 09 de diciembre de 2003, la Corte Constitucional precisó que es el de «*revisar la declaración privada con participación del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante y modificarla si no se ha hecho de conformidad con las disposiciones legales o si no refleja adecuadamente la situación económica de hecho que da lugar a la obligación tributaria*» (exp. D-4683, MP: Marco Gerardo Monroy Cabra). Así, en la medida en que la finalidad del procedimiento de revisión es determinar correctamente la obligación tributaria que tendría a cargo el declarante, le corresponde a la autoridad tributaria adelantar esas actuaciones dentro del límite temporal reglado en los artículos 705 y 714 del ET cuando pretende modificar los datos y hechos consignados en la liquidación privada, que tienen incidencia en la determinación de la obligación tributaria principal –i.e. los relativos a la realización del hecho imponible, a la determinación de la base gravable o de la deuda tributaria–.

6- A partir de lo expuesto, la Sala comparte el planteamiento de la autoridad tributaria, apelante única, conforme al cual el procedimiento de revisión sería inaplicable en el caso analizado, toda vez que lo que se pretende no es la modificación de la autoliquidación del impuesto sobre la renta hecha por la declarante, sino exigir el faltante de la multa que se habría tenido que autoimponer la demandada en su declaración tributaria.

Sobre el particular, es pertinente observar que el parágrafo 2.º del artículo 643 del ET dispone que la sanción por no declarar reducida deberá «*liquidarla y pagarla*» el infractor «*al presentar la declaración tributaria*». Pero si la autoridad tributaria considerara errada la autoliquidación que se haga de la multa, el mecanismo para su modificación no sería el procedimiento que está previsto para la revisión de las liquidaciones privadas de las deudas tributarias.

Lo anterior no implica que en cualquier tiempo y sin procedimiento especial la autoridad pueda corregir y exigir el pago del faltante de la sanción que se haya debido autoliquidar en una declaración tributaria, toda vez que el artículo 701 del ET regula el cauce de las actuaciones que deben seguirse en esos casos. Según ese precepto, si el declarante «*no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente, la Administración las liquidará incrementadas en un 30%*»;

porcentaje adicional que corresponde a la imposición de una sanción cuya conducta infractora se configura al omitir autoliquidar el monto de una multa que debiera reflejarse en una declaración tributaria. De ahí, que el procedimiento a adelantar para regularizar la situación sería el que contempla el artículo 701 del ET.

Por consiguiente, en el caso analizado, la Sala verifica que, contrariamente a lo señalado por la apelante, la nulidad del acto demandado no conlleva declarar a la demandada responsable del pago de la sanción por no declarar sin reducción (*i.e.* \$198.214.000, de acuerdo con la resolución sancionadora, f. 43), pues el ordenamiento contempla un procedimiento administrativo especial, que no se puede soslayar, bajo el cual la autoridad administrativa debe regularizar aquellas situaciones en las cuales no se autoliquidan en las declaraciones tributarias las sanciones a las que hubiere lugar, por parte de los administrados. Se trata del procedimiento previsto en el artículo 701 del ET, que además contempla consecuencias sancionadoras adicionales, el cual debe adelantarse dentro del marco temporal que prescribe el artículo 638 *ejusdem*.

De suerte que el restablecimiento del derecho pretendido por la demandante infringe esas disposiciones, el debido proceso y el derecho de defensa de la demandada. Por ende, debe la Sala modular el restablecimiento del derecho derivado de la nulidad del acto acusado, el cual solo debe restringirse a precisar el monto de la sanción por no declarar reducida que tendría que haberse reflejado en la declaración que fue presentada el 26 de agosto de 2009. Atendiendo a las consideraciones precedentes, se determina que la multa en cuestión era de \$31.496.000, pues la reducción que para la sanción que consagra el parágrafo 2.º del artículo 643 del ET no podía arrojar un resultado «*inferior al valor de la sanción por extemporaneidad que se debe liquidar con posterioridad al emplazamiento previo por no declarar*», todo bajo el entendido de que la diferencia entre esa cuantía y la sanción autoliquidada en la declaración solo podrá ser exigida bajo el procedimiento consagrado en el artículo 701 del ET. Prospera parcialmente el cargo de apelación.

7- En suma, la Sala revocará la sentencia apelada para, en su lugar, anular el acto demandado y, a título de restablecimiento del derecho, declarará que el monto de la sanción por no declarar reducida que ha debido autoliquidar la demandada en el denuncia del impuesto sobre la renta del año gravable 2004 era de \$31.496.000. Se negarán las demás pretensiones relativas al restablecimiento del derecho, por las razones antes expuestas.

8- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la consejera Stella Jeannette Carvajal Basto.



2. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

Primero: **Declarar** la nulidad del acto demandado.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **declarar** que la multa a cargo de la demandada a título de sanción por no declarar, reducida, ascendía a \$31.496.000, de acuerdo con el monto mínimo consagrado en el parágrafo 2.º del artículo 643 del Estatuto Tributario.

Tercero: Negar las demás pretensiones

3. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN