**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá, D.C., treinta (30) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**Radicación: 54001-23-33-000-2018-00319-01 [27730]**

**Demandante: CCP SAS**

**Demandado: UAE - DIAN**

**Temas: Cobro coactivo. Acto que ordena seguir adelante la ejecución. Favorabilidad**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-1) contra la sentencia del 27 de abril de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda, sin imponer condena en costas[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-2).

**ANTECEDENTES**

El 11 de noviembre de 2015 y el 12 de diciembre de 2016, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta expidió las Liquidaciones Oficiales de Revisión nros. 072412015000033 y 072412016000027, en contra de la sociedad CCP SAS (en adelante, la sociedad), mediante las cuales se modificó las declaraciones del impuesto de renta y complementarios de los años gravables 2012 y 2013, determinando un impuesto de $29.168.000 y $153.310.000, y una sanción por inexactitud de $46.486.000 y $245.018.000, respectivamente[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-3).

Con fundamento en los anteriores actos administrativos, la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cúcuta libró los mandamientos de pago nros. 20170302000127 del 5 de abril de 2017 y 20180302000281 del 10 de abril de 2018, en contra de la sociedad, por concepto del impuesto sobre la renta de los años gravables 2012 y 2013, por la suma de $75.540.000 y 398.027.000, respectivamente[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-4).

El 12 de julio de 2018, ante el no pago de las obligaciones ni la interposición de excepciones contra los aludidos mandamientos de pago, la citada división profirió la Resolución nro. 20180309000337 -acto demandado-, mediante la cual ordenó seguir adelante la ejecución por la suma de $473.567.000, más los intereses y actualizaciones causadas desde la fecha en la que se hicieron exigibles hasta el momento en el que se cancelen[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-5).

**DEMANDA**

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

*«4.1. Se****DECLARE****la****NULIDAD****de la****RESOLUCIÓN NO. 20180309000337 DEL 12 DE JULIO DE 2018****, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cúcuta.*

*4.2. En su lugar, se****DECLARE****el decaimiento parcial de los actos administrativos que le sirven de fundamento de cobro, y se señale que el valor de los mismos es el siguiente:*

*4.2.1. La****LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NO. 072412015000033 DEL 11 DE NOVIEMBRE DE 2015****, confirmada por la****RESOLUCIÓN NO. 072362016000008 DEL 31 DE OCTUBRE DE 2016****, la suma de $29.054.000 por concepto de impuesto, y la suma de $29.054.000, por concepto de sanción por inexactitud.*

*4.2.2. La****LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NO. 072412016000027 DEL 12 DE DICIEMBRE DE 2016****, la suma de $153.087.000 por concepto de impuesto, y la suma de $153.087.000, por concepto de sanción por inexactitud.*

*4.3. Se condene en costas y agencias en derecho a la Entidad Pública demandada» [destacado original].*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

* Artículos 29, 209 y 228 de la Constitución Política (CP)
* Artículos 91, 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA)
* Artículos [640](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=795) y [648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del Estatuto Tributario (ET)
* Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012

Como concepto de la violación, expuso:

Afirmó que las liquidaciones oficiales nros. 072412015000033 del 11 de noviembre de 2015 y 072412016000027 del 12 de diciembre de 2016, correspondientes al impuesto sobre la renta de los años gravables 2012 y 2013, respectivamente, perdieron parcialmente su fuerza ejecutoria en aplicación del principio de favorabilidad frente al porcentaje tenido en cuenta para liquidar la sanción por inexactitud.

Al respecto, se refirió al artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 -principio de favorabilidad en sanciones- y al parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, conforme con el cual, ese principio se aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

Precisó que el [artículo 648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del ET establecía que la sanción por inexactitud sería equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, norma que fue modificada por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, al disminuir la sanción al 100%, porcentaje que debe ser tenido en cuenta en aplicación del principio de favorabilidad, tal como lo ha reconocido el Consejo de Estado[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-6) y la DIAN en el Concepto 14907 del 9 de junio de 2017.

Por lo anterior y en consideración al decaimiento parcial de los actos de liquidación oficial del tributo, en aplicación del principio de favorabilidad, la cuantía de la obligación correcta es: para el año 2012 un impuesto de $29.054.000, sanción por inexactitud de $29.054.000, para un total de $58.108.000 y, para el año 2013 un impuesto de $153.087.000, sanción por inexactitud de $153.087.000, para un total de $306.174.000, lo que sumado asciende a $364.282.000.

Comoquiera que los títulos ejecutivos que fundamentan el proceso de cobro coactivo adelantado contra la sociedad perdieron parcialmente su fuerza ejecutoria, por no aplicar el principio de favorabilidad, el acto administrativo demandado en este asunto está viciado de nulidad en tanto con el mismo se pretende el cobro de una obligación superior a la que legamente corresponde, lo que desconoce lo previsto en los artículos 29 de la CP, [640](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=795) y [648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del ET, y 197 num. 3 de la Ley 1607 de 2012.

**OPOSICIÓN**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-7):

La administración no vulneró el debido proceso ni el derecho de defensa de la sociedad, porque al proferir los actos administrativos de cobro coactivo tuvo en cuenta que las liquidaciones oficiales de las cuales se deriva la obligación –ajenas a la litis- constituyen un título ejecutivo claro, expreso y exigible, por lo que prestan mérito ejecutivo al tenor del [artículo 828](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1023) del ET, de ahí que se haya ordenado su pago conforme al [artículo 826](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1021) *ibidem*.

Agregó que el acto administrativo demandado -que ordena seguir adelante la ejecución- se expidió conforme a las facultades conferidas en los artículos [824](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1018), [825](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1019) y [836](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1034) del ordenamiento tributario.

Se refirió a las razones que se tuvieron en cuenta para modificar las declaraciones del impuesto sobre la renta de los años gravables 2012 y 2013, e imponer la sanción por inexactitud por omisión de ingresos, solicitud de deducciones improcedentes y por la pérdida del beneficio de progresividad en el pago del tributo.

Aclaró que la sanción por inexactitud impuesta en las liquidaciones oficiales de revisión –del 11 de noviembre de 2015 y del 12 de diciembre de 2016- es anterior a la expedición de la Ley 1819 de 2016 -promulgada el 29 de diciembre de 2016-, por lo que en esa oportunidad se tuvo en cuenta el porcentaje vigente, esto es, el 160% previsto en el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del ET.

Si bien el parágrafo 5 del artículo 282 de la mencionada ley prevé el principio de favorabilidad para el régimen sancionatorio tributario, se debe tener en cuenta que en el presente caso el acto demandado es una resolución proferida en la etapa de cobro, por lo que no procede su aplicación, descartándose el recaudo de una cuantía superior a la que corresponde.

**AUDIENCIA INICIAL**

El 18 de noviembre de 2019 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-8). En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, ni medidas cautelares. Se indicó que la parte demandada no propuso excepciones. El litigio se concretó en determinar la legalidad del acto administrativo demandado.

En la misma diligencia se ordenó tener como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas, por las siguientes razones[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-9):

Advirtió que el acto demandado en este asunto es aquél que ordena seguir adelante la ejecución, proferido dentro del proceso administrativo de cobro coactivo ([art. 836](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1034) del ET), por lo que no se pueden examinar las liquidaciones oficiales de revisión que constituyen el título ejecutivo, las que se encuentran ejecutoriadas y gozan de presunción de legalidad.

En el proceso de cobro coactivo la sociedad no acreditó haber propuesto excepciones contra el mandamiento ejecutivo como tampoco el pago de la obligación, de ahí que lo procedente era expedir la resolución que ordenó seguir adelante la ejecución, sin que se tuviera que aplicar lo previsto en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, en tanto no se estaba en la etapa de liquidación de la sanción por inexactitud. De ahí que no se pueda predicar la violación del artículo 29 de la CP -por falta de aplicación del principio de favorabilidad-, como tampoco el desconocimiento del Concepto 14907 del 9 de junio de 2017 emitido por la DIAN.

Aclaró que el procedimiento de cobro coactivo no tiene por finalidad la declaración o constitución de obligaciones, sino la efectividad de las mismas, previamente definidas a favor de la Nación y a cargo de los contribuyentes o responsables.

Comoquiera que no prosperó la causal de nulidad del acto demandado concluyó que no hay lugar a analizar el restablecimiento del derecho solicitado –decaimiento parcial de las liquidaciones oficiales-, precisando que no es posible pronunciarse frente a los actos de determinación del tributo.

Finalmente, no condenó en costas a la parte vencida por no observar una conducta de mala fe que involucre el abuso del derecho o que pueda catalogarse como temeraria. Tampoco las encontró causadas.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia y solicitó su revocatoria en los siguientes términos[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-10):

Afirmó que no se pretende ejercer control de legalidad contra los actos que constituyen el título ejecutivo, toda vez que estos adquirieron ejecutoriedad, por lo que la *litis* se concreta en determinar si la sociedad tiene derecho a la aplicación del principio de favorabilidad para que se reduzca la sanción por inexactitud que le fue impuesta, teniendo en cuenta la modificación introducida al [artículo 648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del ET mediante el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 (100%), el cual no estaba vigente para la época de los hechos.

No es acertado que se afirme que el principio de favorabilidad solo puede ser aplicado en el curso del proceso de determinación, pues el Consejo de Estado[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-11) ha expresado que este debe observarse aun en la etapa de cobro, comoquiera que se trata de una situación jurídica no consolidada.

De ahí que, el acto demandado es ilegal por contradecir los artículos 29 de la CP, 197 de la Ley 1607 de 2012 y [640](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=795) del ET, que establecen el principio de favorabilidad, en la medida en que con aquél se ordenó seguir adelante la ejecución respecto de una obligación que es mayor a la que legalmente corresponde, en tanto la sanción por inexactitud impuesta por la administración no atiende las modificaciones efectuadas por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016.

Agregó que, las demás sanciones impuestas en el acto de liquidación a los contadores y representantes legales, que tienen como base la sanción por inexactitud, deben reducirse igualmente en aplicación del principio de favorabilidad, el cual puede ser de oficio.

Mencionó que el tribunal se abstuvo de estudiar el decaimiento parcial de los actos administrativos que sirvieron de título ejecutivo, tras considerar que en este proceso no se podía graduar la sanción impuesta, por lo que superado dicho planteamiento es preciso referirse a la teoría del acto administrativo que regula las consecuencias jurídicas aplicables ante la desaparición de los fundamentos legales que dieron lugar a la imposición de la sanción por inexactitud regulada en el [artículo 648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del ET, modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 en el sentido de disminuir el porcentaje (100%), lo que conduce a que el acto no sea ejecutable en los términos en que inicialmente se había proferido, conforme al artículo 91 del CPACA.

Advirtió que la pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo opera *ope legis*, es decir que, al acaecer una modificación en los fundamentos de derecho, dicho acto deja de tener efectos hacia el futuro, sin necesidad de declaración judicial, dado que es una circunstancia sobreviniente a su expedición.

En el presente caso la derogatoria de los fundamentos jurídicos que dieron origen a la sanción por inexactitud deriva en el decaimiento de los actos, desapareciendo la obligación y quedando inhabilitada la administración para exigir su ejecución en los términos propuestos inicialmente, situación que opera de pleno derecho, puesto que el cobro solo podía adelantarse por las sumas determinadas de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016.

**TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA**

El recurso de apelación se admitió mediante auto del 13 de julio de 2023[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-12) y dentro del término de su ejecutoria la parte demandada no se pronunció. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (nums. 4 y 5, art. 247 del CPACA)[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-13). El Ministerio Público no emitió concepto.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se decide sobre la legalidad de la Resolución nro. 20180309000337 del 12 de julio de 2018, por medio de la cual la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cúcuta ordenó seguir la ejecución contra la sociedad CCP SAS por la suma de $473.567.000, más los intereses y actualizaciones causadas desde la fecha en la que se hicieron exigibles las obligaciones, hasta el momento en que se paguen.

En los términos del recurso de apelación formulado por la parte demandante le corresponde a la Sala analizar: (i) si en aplicación del principio de favorabilidad procede la nulidad del acto que ordenó seguir adelante la ejecución y (ii) si se debe declarar el decaimiento parcial de las liquidaciones oficiales de revisión por concepto del impuesto sobre la renta de los años 2012 y 2013.

En el recurso de alzada la demandante solicitó que *«las demás sanciones impuestas en el acto* [se refiere a la liquidación oficial de revisión] *a los contadores y representantes legales, que tienen como base la sanción por inexactitud, deben reducirse igualmente porque el principio supralegal de favorabilidad debe aplicarse también de oficio»*, lo que no fue propuesto en la demanda, pues al respecto solo se aludió en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia, y si bien, conforme al artículo 328 del CGP, el juez de segunda instancia debe pronunciarse sobre los argumentos expuestos por el apelante, no se puede obviar que estos deben ser consonantes con lo planteado en la demanda, pues de lo contrario se vulneraría el derecho de defensa y contradicción de la contraparte y se desatendería el objeto del recurso de apelación, que no es otro que el superior examine lo decidido, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que se revoque o reforme la decisión tomada por el *a quo* (art. 320 CGP), razón por la cual la Sala se abstiene de emitir pronunciamiento sobre dicho planteamiento. Por lo demás, el acto administrativo demandado ordenó seguir adelante la ejecución frente al impuesto de renta de los años 2012 y 2013 y, a la sanción por inexactitud, sin aludir a las sanciones al revisor fiscal o a los contadores.

Para decidir el presente asunto es oportuno mencionar que el procedimiento de cobro coactivo inicia con la expedición del mandamiento de pago, que ordena al ejecutado pagar las obligaciones que constan en un título ejecutivo ejecutoriado. El deudor puede optar por el pago de la obligación o por proponer excepciones.

De acuerdo con el [artículo 834](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1032) del ET, en la resolución que rechace las excepciones formuladas, la administración ordenará adelantar la ejecución y remate de los bienes embargados y secuestrado. Contra dicha decisión procede el recurso de reposición.

Por su parte, el [artículo 836](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1034) *ibidem* prevé que cuando en el trámite del cobro coactivo no se propusieron excepciones o el deudor no hubiere pagado, el funcionario competente proferirá resolución ordenando la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados. Decisión contra la cual no procede recurso alguno.

Así las cosas, el ordenamiento tributario establece dos supuestos en los cuales es procedente expedir el acto por el que se ordena adelantar la ejecución. El primero corresponde al previsto en el [artículo 834](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1032) del ET, siendo susceptible de recurso en la actuación administrativa cuando se fallen negativamente las excepciones propuestas en contra del mandamiento de pago, y el segundo el señalado en el [artículo 836](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1034) *ibidem*, cuando no se hayan propuestos excepciones o pagado la obligación, sin posibilidad de recursos.

La Sala ha precisado que el acto que ordena seguir adelante la ejecución es susceptible de control jurisdiccional ([art. 835](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1033) del ET), *«por tratarse de un acto definitivo que establece una obligación de pago a cargo del contribuyente. Sin embargo, este análisis de legalidad debe circunscribirse al referido acto administrativo de ejecución, sin que se puedan estudiar hechos que pudieron ser propuestos como excepciones por el ejecutado»*[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-14), o el de determinación del tributo, conforme a lo previsto en el [artículo 829-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1026) del ET.

En el caso concreto, el acto administrativo sometido a control de legalidad es aquél por medio del cual se ordenó seguir adelante la ejecución ([art. 836](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1034) ET), expedido por la DIAN en consideración a que *«ha transcurrido el término de 15 días hábiles siguientes a la notificación del mandamiento de pago, sin que el deudor haya pagado las obligaciones ni propuesto las excepciones como lo prevé el*[*artículo 830*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1027)*del Estatuto Tributario»*, de ahí que el juicio de legalidad se circunscriba a dicho acto.

Respecto al argumento según el cual se ordenó seguir adelante la ejecución por una obligación mayor a la que legalmente correspondía, las pruebas que obran en el expediente dan cuenta de que las sumas señaladas en el acto enjuiciado coinciden con las indicadas en el mandamiento de pago, que a su vez se fundamenta en las liquidaciones oficiales de revisión del impuesto sobre la renta de los años 2012 y 2013, estas últimas cuya firmeza no se discute y que se presumen legales.

Para mayor ilustración se relacionan las cifras que interesan en este asunto:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Impuesto sobre la renta 2012** | | | |
| **Concepto** | **Liquidación Oficial** | **Mandamiento de pago** | **Auto ordena seguir adelante con la ejecución** |
| Saldo a pagar por impuesto | $29.197.000 | $29.054.000 | $29.054.000 |
| Sanción por inexactitud | $46.486.000[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-15) | $46.486.000 | $46.486.000 |
| Total | 75.683.000 | $75.540.000 | 75.540.000 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Impuesto sobre la renta 2013** | | | |
| **Concepto** | **Liquidación Oficial** | **Mandamiento de pago** | **Auto ordena seguir adelante con la ejecución** |
| Impuesto | $153.368.000 | $153.087.000 | $153.087.000 |
| Sanción por inexactitud | $245.018.000[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-16) | $244.940.000 | $244.940.000 |
| Total | 398.386.000 | $398.027.000 | 398.027.000 |

En cuanto al alegado decaimiento parcial de las liquidaciones oficiales de revisión – títulos ejecutivos- en lo que a la sanción por inexactitud se refiere, la Sala precisa que conforme al artículo 91 del CPACA, salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Estos perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados cuando: (i) sean suspendidos provisionalmente sus efectos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, (ii) desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho, (iii) al cabo de cinco (5) años de estar en firme, la autoridad no ha realizado los actos que le correspondan para ejecutarlos, (iv) se cumpla la condición resolutoria a que se encuentre sometido el acto o (v) cuando pierdan vigencia; supuestos que no están probados en el *sub examine*, pues es un hecho no sujeto a discusión que procedía la sanción por inexactitud impuesta en los actos que conforman los títulos ejecutivos.

En lo que tiene que ver con la aplicación del principio de favorabilidad frente a la sanción por inexactitud –impuesta en los títulos ejecutivos- y partiendo del hecho que este no es el proceso para discutir su procedencia, la Sala precisa que tal como lo mencionó la parte actora, el [artículo 640](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=795) del ET fue modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, norma que en su parágrafo quinto estableció que *«[e]l principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior».*

La Corte Constitucional en la sentencia C-514 de 2019[17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-17) -considerando 2.5.4- se refirió a la aplicación del citado principio y expuso que *«[…]****el principio de favorabilidad no puede tener un carácter relativo, sino que por el contrario, su contenido es absoluto, es decir, no admite restricciones en su aplicabilidad****,****como elemento fundamental del debido proceso****”* y que, por tal virtud, *“las reglas constitucionales que configuran este derecho*[*[del debido proceso]*](http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-207-03.htm%23_ftn37)*son de aplicación inmediata y****anulan cualquier norma que las limite o restrinja****[de manera tal que] el derecho a la legalidad del delito y de la pena no admite restricción ninguna, como tampoco (…) el principio de favorabilidad (C.P. art. 29).*[*[*](http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-207-03.htm%23_ftn37)[18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-18)]”[19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-19)(…)*»* (énfasis es del texto).

En desarrollo del artículo 29 de la Constitución Política, al compararse la regulación de la sanción por inexactitud prevista en el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del ET -antes de la modificación introducida por el artículo[287](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016_pr005.html%23287)de la Ley 1819 de 2016-[20](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_note-20), con la establecida en el artículo 648 del mismo ordenamiento, modificado por el artículo[288](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016_pr005.html%23288)de la citada ley, se advierte que esta última prevé una sanción más favorable, en tanto para su cuantificación se disminuyó del 160% -norma anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

Por lo anterior, se concluye que en este caso se debe anular parcialmente el acto administrativo demandado, en tanto si bien procede la orden de seguir adelante con la ejecución en contra de la sociedad demandante por concepto del impuesto sobre la renta de los años 2012 y 2013, y de la sanción por inexactitud, frente a esta última, el monto a tener en cuenta, en observancia del principio de favorabilidad, es el que resulta de aplicar el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente, que corresponde a las siguientes cifras:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Concepto** | **Impuesto** | **Sanción por inexactitud (100%)** | **Total** |
| Renta 2012 | $29.054.000 | $29.054.000 | $58.108.000 |
| Renta 2013 | $153.087.000 | $153.087.000 | $306.174.00 |

En conclusión, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de la Resolución nro. 20180309000337 del 12 de julio de 2018, expedida por la DIAN. A título de restablecimiento del derecho, en aplicación del principio de favorabilidad, se deberá seguir adelante la ejecución en contra de la sociedad actora por las sumas de $58.108.00 (renta 2012 impuesto y sanción) y $306.174.000 (renta 2013 impuesto y sanción), tal como se discriminó con anterioridad, más los intereses y actualizaciones causadas desde la fecha en la que se hicieron exigibles hasta el momento en el que se cancelen, en los términos señalados en el citado acto, en tanto esto no fue objeto de reparo ante esta jurisdicción. Se negarán las demás pretensiones de la demanda -decaimiento parcial de los títulos ejecutivos-.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en ambas instancias, comoquiera que no se encuentran probadas.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

**FALLA**

**1. REVOCAR**la sentencia del 27 de abril de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander. En su lugar, se dispone:

***PRIMERO: DECLARAR****la nulidad parcial de la Resolución nro. 20180309000337 del 12 de julio de 2018, por medio de la cual la División de Gestión de Recaudo y Cobranzas de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cúcuta ordenó seguir adelante la ejecución en contra de la sociedad CCP SAS, por concepto del impuesto sobre la renta y de la sanción por inexactitud de los años 2012 y 2013.*

*A título de restablecimiento del derecho, en aplicación del principio de favorabilidad, se debe seguir adelante la ejecución en contra de la sociedad actora, por las sumas de $58.108.00 (renta 2012 impuesto y sanción) y $306.174.000 (renta 2013 impuesto y sanción), tal como consta en la parte motiva de esta providencia, más los intereses y actualizaciones causadas desde la fecha en la que se hicieron exigibles hasta el momento en el que se cancelen, en los términos señalados en el citado acto.*

***SEGUNDO: NEGAR****las demás pretensiones de la demanda.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

**Notas al pie**

*\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-1) Índice 2 de SAMAI. ED\_EXPEDIENTE\_001NYR1800319C1(.pdf) NroActua 2. Págs. 536 a 544.
2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-2) Índice 2 de SAMAI. ED\_EXPEDIENTE\_001NYR1800319C1(.pdf) NroActua 2. Págs. 520 a 532.
3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-3) Índice 2 de SAMAI. ED\_EXPEDIENTE\_001NYR1800319C1(.pdf) NroActua 2. Págs. 20 a 43 y 110 a 140.
4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-4) Índice 2 de SAMAI. ED\_EXPEDIENTE\_001NYR1800319C1(.pdf) NroActua 2. Págs. 69 a 70 y 147 a 148.
5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-5) Índice 2 de SAMAI. ED\_EXPEDIENTE\_001NYR1800319C1(.pdf) NroActua 2. Págs. 156 a 157.
6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-6) Sentencia del 23 de agosto de 2018, exp. 22183, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-7) Índice 2 de SAMAI. ED\_EXPEDIENTE\_001NYR1800319C1(.pdf) NroActua 2. Págs. 214 a 226.
8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-8) Índice 2 de SAMAI. ED\_EXPEDIENTE\_001NYR1800319C1(.pdf) NroActua 2. Págs. 486 a 490.
9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-9) Índice 2 de SAMAI. ED\_EXPEDIENTE\_001NYR1800319C1(.pdf) NroActua 2. Págs. 520 a 532.
10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-10) Índice 21 de SAMAI. ED\_EXPEDIENTE\_001NYR1800319C1(.pdf) NroActua 2. Págs. 536 a 544.
11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-11) Sentencias del 4 de abril de 2019, exp. 23038, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 15 de octubre de 2020, exp. 23927, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-12) Índice 4 de SAMAI.
13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-13) Modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.
14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-14) Sentencia del 1º de agosto de 2013, exp. 19188, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en las sentencias del 3 de diciembre de 2020, exp. 24001, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E) y del 3 de junio de 2021, exp. 25117, C.P. Milton Chaves García.
15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-15) Surge del mayor valor determinado $29.054.000 a la tarifa del 160%.
16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-16) Surge del mayor valor determinado $153.087.000 a la tarifa del 160%.
17. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-17) M.P. Cristina Pardo Schlesinger, por la cual, entre otras decisiones, se declaró exequible el artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, sobre el principio de favorabilidad en la etapa de cobro.
18. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-18) Cita de cita: [43] Sentencia C-475 de 1997. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.
19. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-19) Cita de cita: [44] Sentencia C-207 de 2003, MP Rodrigo Escobar Gil.
20. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51137#cite_ref-20) «*Artículo 647. Sanción por inexactitud. (…) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se*
21. *aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente»*