

Conceptos 5981 DIAN 17 de Marzo de 2017

Y 14116 de julio 26 de 2017

Descriptor : Sanciones

**Fuentes Formales: ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 640
LEY 1819 DE 2016 ART. 282**

Extracto

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En el escrito de la referencia se consulta sobre diferentes temas originados por el artículo 282 de la ley 1819 de 2016, los cuales serán atendidos en su orden:

1.- ¿Cómo aplica la sanción de extemporaneidad para contribuyentes que no presentaron declaración de renta y quieren acogerse a dicho beneficio, de conformidad con el numeral 1 y 2. Además, si se tiene en cuenta que no ha sido requerido por la administración y no ha cometido la misma conducta sancionable antes?

Para acceder a la reducción de la sanción, es menester en una primera medida, dar aplicación al régimen sancionatorio, esto es, liquidar la sanción de acuerdo a como lo establece la normativa. Ahora bien, en cuanto a la “Cláusula General de Graduación”, es decir, la reducción de la sanción en aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad, que se encuentra desarrollada en el artículo 640 del Estatuto Tributario, el cual fue modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, el cual establece:

“ARTÍCULO 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:

1- La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

2- La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

3- La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y

b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

5- La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y

b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

PARÁGRAFO 1°. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.

PARÁGRAFO 2°. Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción. con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas oor el contribuyente. responsable, agente retenedor o declarante.

El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.

PARÁGRAFO 3°. Para las sanciones previstas en los artículos 640-1. numerales II 2 y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1. numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1 658-2 numeral 4 del 658-3 669 inciso 60 del 670 671 672 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.

PARÁGRAFO 4°. Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674. 675 676 V 676-1 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 5°. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior'. (El subrayado es nuestro)

De acuerdo con la norma transcrita, cuando la sanción deba ser liquidada por el obligado tributario, deben concurrir dos circunstancias: a) que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y b) que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

Si llegaren a cumplirse los requisitos previos la sanción por extemporaneidad se reducirá al 50% del monto previsto en la ley; es decir, el contribuyente únicamente deberá pagar el 50% del valor luego del cálculo de la sanción en aplicación del régimen sancionador, en este caso de acuerdo a lo establecido en el artículo 641 del E.T.

Y así sucesivamente para los demás casos previstos en el contenido del artículo.

2.- ¿Puede una persona natural que tenía que declarar renta por primera vez, y no lo hizo, disminuir la sanción del artículo 641 siempre que cumpla lo estipulado en el numeral 2 de dicho artículo?

El artículo 640 del E. T., modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 aplica para todo el régimen sancionatorio salvo las excepciones contempladas en los párrafos 2, 3 y 4 del mismo artículo que se encuentran subrayadas en el texto transcrito anteriormente para atender la primera pregunta.

Adicionalmente, el párrafo 5 dispone que el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior, se aplicará de manera preferente.

En consecuencia, las sanciones reducidas a que hace referencia el numeral 2 del artículo 640 ibídem, aplican a los casos de sanción por extemporaneidad con el cumplimiento de los requisitos concurrentes señalados en los literales a) y b) de dicho numeral.

3.- ¿Para la aplicación de los numerales 3 y 4 del artículo en mención se puede aplicar los porcentajes de sanción disminuida, cuando se tiene liquidación oficial de revisión, pero aún

no está en firme, dicho acto con ocasión a que el recurso de reconsideración no se ha presentado o no ha sido fallado de fondo?

No, porque el evento hipotético planteado implica que si se tiene liquidación oficial de revisión y se encuentra en trámite el recurso de reconsideración la sanción no ha sido aceptada ni subsanada de acuerdo con el tipo sancionatorio correspondiente. Es importante recordar, que cuando la sanción es propuesta e impuesta por la administración, debe el contribuyente necesariamente, aceptar y subsanar, para acceder a la reducción, de lo contrario no aplicará dicha reducción.

4.- Un contribuyente que debería declarar renta por los años 2014 y 2015, (y no lo hizo) puede usar dicho artículo para disminuir el valor de las sanciones respectivas. ¿De qué forma usaría el beneficio si se tiene en cuenta que no ha sido requerido por la administración y además no ha cometido la conducta sancionable antes?

De acuerdo con la hipótesis por usted planteada, el contribuyente podría aplicar la reducción de la sanción por uno de los dos periodos gravables, pero no por ambos, es decir, cuando el contribuyente presenta la declaración por el año gravable 2014, deberá atender a lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del artículo 640 del E. T.; sin embargo, en el momento de presentar el segundo periodo gravable, es evidente que no cumplirá con ninguno de los numerales mencionados, por lo cual la sanción por el mencionado segundo periodo, deberá ser pagada en un ciento por ciento

5.- ¿Solicito aclaración en detalle de la aplicación de dicho artículo?

No es preciso el interrogante habida cuenta que la disposición en mención- expresa con certeza los diferentes eventos y las condiciones concurrentes para la aplicación de la reducción de sanciones; por tanto, no es posible manifestar mayores explicaciones a las dadas en los interrogantes previamente atendidos.

6.- ¿Qué se interpreta y tipifica por conducta sancionable cometida antes?

Las conductas sancionables o tipos infractores, son aquellas que se encuentran definidas como aquellas que dan lugar a sanción.

En cuanto a la expresión “cometida antes” debe entenderse en su sentido natural y es que sea previa a un evento o hecho referido determinado o determinable, a una fecha, determinación o indicación temporal.

No debe perderse de vista que la norma también señala que se debe tratar de la **misma conducta** por la cual se va a aplicar la sanción que pretende disminuirse.

Por ejemplo, si un contribuyente va a corregir una declaración de renta, debe indagar si en el año anterior (numeral 2 art. 640 E. T.) o en los dos años anteriores (numeral 1 art. 640 E. T.), no haya corregido otra declaración, es decir, no importa si fue de IVA, retención, etc.

7.- ¿Qué significa que la sanción sea aceptada y subsanada? ¿Cuál sería el proceso a seguir para proceder a aceptar y subsanar?

La aceptación de la sanción consiste en la manifestación expresa o tácita a la administración de la sanción que esta ha impuesto o determinado mediante el proceso de fiscalización.

Es expresa la aceptación, -cuando se manifiesta dentro del proceso estar de acuerdo con lo propuesto o determinado por la administración tributaria, y tácita cuando se cumple con [o indicado en el correspondiente acto de trámite o definitivo.

La sanción es subsanación, cuando se da cumplimiento y/o pago de lo determinado fiscalmente, esto es, si se aceptan en su totalidad de acuerdo con lo establecido en la norma correspondiente.

Se reitera que para la reducción de la sanción en los casos de los numerales 3 y 4 del artículo 640 del Estatuto modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, se refiere al evento en que la sanción es propuesta o determinada por la administración y es necesario el cumplimiento en forma concurrente de las condiciones señaladas en los literales a) y b) de cada uno de los numerales.

8.- ¿La sanción mínima también se ve afectada por el principio de favorabilidad y disminuida por los porcentajes de dicho artículo?

No, la sanción mínima por su naturaleza fija un límite inferior para todas las sanciones, límite que no se ve afectado por la disminución o reducción de las sanciones a que refiere el artículo 640 del Estatuto Tributario.

El texto literal de la norma da suficiente claridad sobre el tema.

“ARTICULO 639. SANCIÓN MÍNIMA. El valor mínimo de cualquier sanción. incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella. o la Administración de Impuestos, será equivalente a la suma de 10 uvt.

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los intereses de mora, a las sanciones contenidas en los numerales 1 y 3 del artículo 658-3 de este Estatuto ni a las sanciones relativas a la declaración del monotributo.’

Por último cabe resaltar, que aun cuando se aplique la mencionada “Cláusula General de Graduación”, nunca podrá pagarse una sanción por debajo del valor que establece la sanción mínima.

CONCEPTO 14116 DE 2017

(julio 26)

Diario Oficial No. 50.311 de 31 de julio de 2017

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA

100202208 – 0662

Señores

CONTRIBUYENTES

Bogotá, D. C.

**CONCEPTO UNIFICADO SOBRE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y
RÉGIMEN TRIBUTARIO SANCIONATORIO**

(....)

RÉGIMEN TRIBUTARIO SANCIONATORIO

1. Conducta sancionable

En el artículo [640](#) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo [282](#) de la Ley 1819 de 2016, dispuso el legislador, una serie de criterios de orden objetivo que permiten la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad en el régimen tributario sancionatorio sin que, al respecto, quepa el más mínimo margen de subjetividad por parte del funcionario público en la determinación de la sanción. En este sentido, se toma en consideración la fecha de la comisión de la conducta sancionable como uno de los señalados criterios.

Ahora bien ¿qué debe entenderse por conducta sancionable para tales efectos?

Al respecto, ya que el régimen tributario sancionatorio hace parte del *ius puniendi* del Estado, su estudio y análisis debe realizarse exclusivamente a partir

de dicha óptica, con lo cual se hace necesario examinar, entre otros principios, el de legalidad.

En palabras de la Corte Constitucional, M. P. Alberto Rojas Ríos, Sentencia C-412 de 2015, este principio *“exige que dentro del procedimiento administrativo sancionatorio la falta o conducta reprochable se encuentre tipificada en la norma –lex scripta– con anterioridad a los hechos materia de la investigación-lex previa”* (subrayado fuera de texto).

La misma Corporación también precisa que *“[e]l principio de tipicidad como desarrollo del de legalidad hace referencia a la obligación que tiene el legislador de definir con claridad y especificidad el acto, hecho u omisión constitutivo de la conducta reprochada por el ordenamiento, de manera que le permita a las personas a quienes van dirigidas las normas conocer con anterioridad a la comisión de la misma las implicaciones que acarrea su transgresión”* (subrayado fuera de texto).

Asimismo, en la Sentencia C-713 de 2012, la Corte Constitucional, M. P. Mauricio González Cuervo, expresó:

“El principio de tipicidad en el derecho administrativo sancionador no se reclama con el mismo grado de rigor que se demanda en materia penal, en virtud de la divergencia en la naturaleza de las normas, el tipo de conductas reprochables, los bienes objeto de protección y la finalidad de la sanción. Sin embargo, ello no obsta para exigir la tipicidad de las conductas reprochables, la predeterminación de la sanción y la existencia de un procedimiento que asegure el derecho a la defensa.

(...)

(...) en pronunciamiento efectuado en la Sentencia C-921 de 2001 (...) esta Corporación señaló: 'debe recordarse que las conductas o comportamientos que constituyen falta administrativa, no tienen por qué ser descritos con la misma minuciosidad y detalle que se exige en materia penal, permitiendo así una mayor flexibilidad en la adecuación típica. // Es así como en algunas ocasiones los anteriores elementos no se encuentran previstos en el mismo instrumento normativo, sino que se hace necesario consultar el contenido de otras disposiciones para especificar cuál es la conducta ordenada o prohibida o cuál es la sanción específica aplicable.'

Posteriormente, frente al derecho administrativo sancionatorio, esta Corporación en Sentencia C-860 de 2006, reiteró la flexibilidad que en esta materia adquieren los principios de legalidad y tipicidad como parte del derecho al debido proceso, no siendo exigible con tanta intensidad y rigor la descripción típica de las conductas y la sanción, y considerando incluso la admisibilidad de conceptos indeterminados y tipos en blanco (...)" (Subrayado fuera de texto).

De ahí que este Despacho comprenda que la conducta sancionable no sea nada diferente a la conducta plasmada en cada uno de los tipos sancionatorios en muchos casos, para lo cual debe de tenerse en cuenta el verbo rector plasmado en las diferentes normas, lo cual arroja como resultado lo siguiente:

SANCIÓN

CONDUCTA SANCIONABLE

Sanción por extemporaneidad Presentar la declaración tributaria en forma en la presentación extemporánea
(artículos [641](#), [642](#) y [645](#) E.T.)

Sanción por no declarar Omitir la presentación de la declaración tributaria
(artículo [643](#) E.T.)

Sanción por corrección **Corregir la declaración tributaria después del vencimiento del plazo para declarar** (artículos [644](#), [645](#) y [647-1](#) E.T.)

Sanción por no enviar **No suministrar la información tributaria exigida información o enviarla con errores** (artículo [651](#) E.T.) **Suministrar la información tributaria exigida en forma errónea**

Suministrar la información tributaria exigida en forma extemporánea

Sanción por expedir facturas sin **Expedir factura sin el cumplimiento de los requisitos requisitos** (artículo [652](#) E.T.) **establecidos en los literales a), h), e i) del artículo [617](#) E.T.**

Sanción de clausura del **No expedir factura o documento equivalente estando establecimiento** (artículo [657](#) E.T.) **obligado a ello, o expedirlo sin los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), o g) del artículo [617](#) E.T. o reincidir en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en los literales a), h), o i) del mismo artículo.**

Emplear sistemas electrónicos de los que se evidencie la supresión de ingresos y/o de ventas, llevar doble contabilidad, doble facturación o no registrar en la contabilidad ni en las declaraciones tributarias una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente.

Violar el régimen aduanero vigente tratándose de las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o de las mercancías recibidas en consignación o en depósito.

Omitir la presentación de la declaración de retención, del impuesto sobre las ventas o del impuesto nacional al consumo u omitir su pago por un término superior a 3 meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago.

Sanciones relativas al incumplimiento en la obligación de inscribirse en el RUT y obtención del NIT (artículo [658-3](#) E.T.)

No inscribirse en el RUT antes del inicio de la actividad, estando obligado a ello.

No exhibir en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el RUT (por parte del responsable del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas y/o del impuesto nacional al consumo).

No actualizar la información contenida en el RUT dentro del mes siguiente al hecho que genera su actualización

Informar datos falsos, incompletos o equivocados.

Sanción por gastos no explicados (artículo [663](#) E.T.)

Declarar compras, costos y gastos que excedan de la suma de los ingresos declarados y los pasivos adquiridos en el año.

Sanción por no expedir certificados (artículo [667](#) E.T.)

No expedir el certificado de retención en la fuente, incluido el certificado de ingresos y retenciones, dentro del plazo establecido por el Gobierno nacional.

Sanción por impropiedad de las compensaciones (artículo [670](#) E.T.)

Haber compensado u obtenido la devolución de saldos a las devoluciones y/o favor en exceso

Sin embargo, en otros eventos se hace necesario realizar una lectura sistemática del tipo sancionatorio con el propósito de individualizar la conducta sancionable, a saber:

SANCIÓN	CONDUCTA SANCIONABLE
Sanción por corrección aritmética (artículo 646 E.T.)	Incurrir en cualquiera de los errores aritméticos de que trata el artículo 697 E.T.
Sanción por inexactitud (arts. 647-1 y 648 E.T.)	Presentar la declaración tributaria con alguna o algunas de las inexactitudes previstas en el artículo 647 E.T.
Sanción por irregularidades en la contabilidad (artículo 655 E.T.)	Incurrir en alguna de las irregularidades previstas en el artículo 654 E.T.

Las antepuestas conclusiones, claro está, se realizan sin perjuicio de lo contemplado en el párrafo 3o del artículo [640](#) del Estatuto Tributario y en el artículo [676-2](#) *ibídem*, ya que el primero contiene un catálogo de sanciones por conductas reprochables que en ningún caso serán objeto de la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad, mientras que el segundo consagra un método específico para la aplicación de los principios de proporcionalidad y lesividad en materia de sanciones a entidades autorizadas para recaudar (artículos [674](#) a [676-1](#) *ibídem*).

1.1 Conducta sancionable y declaraciones tributarias

En lo atinente a las sanciones por extemporaneidad (artículos [641](#), [642](#) y [645](#) del Estatuto Tributario), por no declarar (artículo [643](#) *ibídem*) y por corrección (artículos [644](#), [645](#) y [647-1](#) *ibídem*), la ley se refiere a las “*declaraciones tributarias*” de manera genérica; por tanto, es menester comprender que, para efectos de la aplicación del artículo [640](#) *ibídem*,

es necesario verificar si la misma conducta sancionable (presentación extemporánea, omisión de la presentación o corrección) se cometió en el pasado, con independencia del impuesto sobre el cual versa la declaración tributaria.

En materia de correcciones de las declaraciones, resulta apropiado recordar que no todas generan sanción, a saber: aquellas realizadas en aplicación del artículo [589](#) del Estatuto Tributario y las contempladas en el artículo [43](#) de la Ley 962 de 2005 (desarrolladas en la Circular DIAN 118 del mismo año).

1.2 Configuración de la conducta sancionable

Respecto de ciertas sanciones, se observa necesario realizar las siguientes aclaraciones:

SANCIÓN	SE CONFIGURA LA MISMA CONDUCTA SANCIONABLE CUANDO...
----------------	---

Sanción por enviar información con errores (artículo 651 E.T.)	Se envía la información tributaria con errores, independientemente de que en el pasado se hubiese suministrado incurriendo en los mismos errores o en otros diferentes.
--	---

Sanción por expedir factura sin requisitos (artículo 652 E.T.)	Se expide una factura incumpliendo con alguno de los requisitos de que tratan los literales a), h) o i) del artículo 617 E.T., independientemente de que en el pasado se hubiese expedido una factura sin el cumplimiento del mismo requisito u otro diferente.
--	---

Sanción de clausura del establecimiento (artículo 657 E.T.)	Se omite la presentación de la declaración de retención, del impuesto sobre las ventas o del impuesto nacional al consumo u omitir su pago por un término superior a 3 meses contados a
---	---

partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago, habiéndose incurrido en el pasado en la misma conducta.

Sanciones relativas al No se exhibe en lugar visible al público la certificación de la RUT (artículo [658-3](#) E.T.) inscripción en el RUT (por parte del responsable del régimen simplificado del impuesto sobre las ventas y/o del impuesto nacional al consumo), no se actualiza la información contenida en el RUT dentro del mes siguiente al hecho que genera su actualización, o se informan datos falsos, incompletos o equivocados; habiéndose incurrido en el pasado en la misma conducta.

Sanción por Se compensa u obtiene la devolución de saldos a favor en improcedencia de las excesos, independientemente de que en el pasado se hubiese devoluciones y/o compensado u obtenido la devolución en el mismo sentido. compensaciones (artículo [670](#) E.T.)

Sanción por inexactitud Se presenta la declaración tributaria con alguna o algunas de (arts. [647-1](#) y [648](#) E.T.) las inexactitudes previstas en el artículo [647](#) E.T., independientemente de que en el pasado se hubiese incurrido en las mismas inexactitudes u otras diferentes.

Sanción por Se incurre en alguna de las irregularidades previstas en el irregularidades en la artículo [654](#) E.T., independientemente de que en el pasado se contabilidad hubiese incurrido en la misma irregularidad o en otra diferente. (artículo [655](#) E.T.)

2. Firmeza del acto administrativo

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la DIAN, el artículo [640](#) del Estatuto Tributario exige verificar si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante cometió la misma conducta sancionable en un determinado lapso de tiempo y esta fue sancionada “*mediante acto administrativo en firme*”.

Así las cosas ¿cuándo cobra firmeza un acto administrativo?

Valga destacar al respecto que, en materia tributaria, la ley únicamente prevé la ejecutoria de los actos administrativos para efectos del cobro coactivo en el artículo [829](#) *ibídem*, el cual contempla como circunstancias de ello:

- Cuando contra el acto administrativo *“no proceda recurso alguno”*
- Cuando *“vencido el término para interponer los recursos, no se hayan interpuesto o no se presenten en debida forma”*
- Cuando *“se renuncie expresamente a los recursos o se desista de ellos”*
- Cuando *“los recursos interpuestos en la vía gubernativa o las acciones de restablecimiento del derecho o de revisión de impuestos se hayan decidido en forma definitiva”*

En este orden de ideas ¿son similares las figuras de la firmeza y de la ejecutoria?

El Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C. P. Daniel Manrique Guzmán, sentencia del 19 de noviembre de 1999, Radicación número 25000-23-24-000-8635-01(9453), con base en lo estipulado en el Código Contencioso Administrativo explicó:

“El fenómeno procesal de la firmeza implica en principio, que la decisión se torna incontestable en sede administrativa, lo que a su vez conlleva su ejecutoriedad. Y acaece, para este caso, ante la ocurrencia de cualquiera de dos condiciones: el transcurso del plazo sin mediar la interposición del recurso, o la notificación de la providencia definitiva, de conformidad con lo establecido en el artículo 62 numerales 2 y 3 del Código Contencioso Administrativo.

En esta materia es necesario puntualizar que el término prescriptivo de las acciones de cobro previstas en el artículo [817](#) del Estatuto Tributario comienza a contarse a partir de la fecha de ejecutoria del acto administrativo que contenga la obligación. En el mismo sentido, el Código Contencioso Administrativo en su artículo 66 cuando contempla el decaimiento del acto administrativo por el transcurso del tiempo, parte de la firmeza o ejecutoria de las respectivas decisiones, norma que guarda armonía con lo previsto por el artículo 68 numeral 1o ib. para efectos del mérito ejecutivo de los actos, que solo se adquiere a partir de la firmeza o ejecutoria.” (Subrayado fuera de texto).

De manera que, resulta palmario que para la referida Corporación los términos firmeza y ejecutoria son asimilables, toda vez que uno conlleva el otro.

La situación tampoco difiere en el caso de la Ley [1437](#) de 2011 - Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo –cuyo artículo [87](#) comparte cierta similitud con lo señalado en el artículo [829](#) del Estatuto Tributario, al establecer:

“Artículo 87. Firmeza de los actos administrativos. Los actos administrativos quedarán en firme:

- 1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso, desde el día siguiente al de su notificación, comunicación o publicación según el caso.*
- 2. Desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos.*
- 3. Desde el día siguiente al del vencimiento del término para interponer los recursos, si estos no fueron interpuestos, o se hubiere renunciado expresamente a ellos.*

4. Desde el día siguiente al de la notificación de la aceptación del desistimiento de los recursos.

5. Desde el día siguiente al de la protocolización a que alude el artículo 85 para el silencio administrativo positivo.” (Subrayado fuera de texto).

Por tanto, el acto administrativo mediante el cual la DIAN impone una sanción –dígase liquidación oficial o resolución independiente (artículo 637 del Estatuto Tributario)– queda en firme cuando se verifique alguna de las circunstancias contempladas en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 829 *ibídem*.

3. Aplicación del artículo 640 del Estatuto Tributario en el tiempo

Aprovechando la ocasión, este Despacho considera apropiado resolver el siguiente interrogante: ¿En qué eventos deben atenderse los criterios plasmados en el artículo 640 del Estatuto Tributario?

Al respecto, resulta menester observar lo manifestado por la Corte Constitucional, M. P. Doctor Marco Gerardo Monroy Cabra, en Sentencia C-619 de 2001:

“(...) en relación con los efectos de la ley en el tiempo la regla general es la irretroactividad, entendida como el fenómeno según el cual la ley nueva rige todos los hechos y actos que se produzcan a partir de su vigencia. Obviamente, si una situación jurídica se ha consolidado completamente bajo la ley antigua, no existe propiamente un conflicto de leyes, como tampoco se da el mismo cuando los hechos o situaciones que deben ser regulados se generan durante la vigencia de la ley nueva. La necesidad de establecer cuál es la ley que debe regir un determinado asunto, se presenta cuando un hecho tiene

nacimiento bajo la ley antigua pero sus efectos o consecuencias se producen bajo la nueva, o cuando se realiza un hecho jurídico bajo la ley antigua, pero la ley nueva señala nuevas condiciones para el reconocimiento de sus efectos.

La fórmula general que emana del artículo 58 de la Constitución para solucionar los anteriores conflictos, como se dijo, es la irretroactividad de la ley, pues ella garantiza que se respeten los derechos legítimamente adquiridos bajo la ley anterior, sin perjuicio de que se afecten las meras expectativas de derecho. No obstante, la misma Carta fundamental en el mencionado artículo, autoriza expresamente la retroactividad de las leyes penales benignas al reo, o de aquellas que comprometen el interés público o social. Ahora bien, cuando se trata de situaciones jurídicas en curso, que no han generado situaciones consolidadas ni derechos adquiridos en el momento de entrar en vigencia la nueva ley, esta entra a regular dicha situación en el estado en que esté, sin perjuicio de que se respete lo ya surtido bajo la ley antigua.” (Subrayado fuera de texto).

De modo que, atendiendo la jurisprudencia constitucional, se llega a las siguientes conclusiones:

En primer lugar, es apenas obvio que, tratándose de sanciones que deban ser liquidadas por el contribuyente, o propuestas o determinadas por la DIAN, con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley [1819](#) de 2016, deba tenerse en cuenta los criterios que permiten la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad del régimen tributario sancionatorio. Esto no es nada diferente al efecto general inmediato del que goza cualquier ley.

Lo anterior se extiende inclusive a las sanciones originadas a partir de conductas sancionables cometidas antes del 29 de diciembre de 2016, en virtud del principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

En segundo lugar, si las sanciones fueron propuestas o determinadas por la DIAN con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, no obstante son objeto de discusión en sede administrativa, deberá atenderse asimismo lo consagrado en el artículo [640](#) *ibídem* si el acto administrativo que confirma la imposición de la sanción es proferido después de la entrada en vigencia de la Ley [1819](#) de 2016, en vista de que se está en presencia de situaciones jurídicas en curso que no han generado situaciones consolidadas.

Por último, si el contribuyente liquidó una sanción antes del 29 de diciembre de 2016, aun cuando no haya realizado su pago, no podrá acogerse a lo señalado en el artículo [640](#) *ibídem*, toda vez que se trata de una situación jurídica consolidada a la luz del régimen tributario sancionatorio anterior.

4. Acumulación de rebajas sancionatorias

Se ha indicado reiteradamente que el artículo [640](#) del Estatuto Tributario comprende unos criterios objetivos que permiten la aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad en el régimen tributario sancionatorio.

En este sentido, las rebajas previstas en la norma en comento –a saber, al 50 o al 75%, según el caso– son empleadas en la última instancia de determinación y liquidación de las sanciones, con lo cual, resultan acumulables con las aminoraciones que cada tipo sancionatorio contempla.

Dicha acumulación es posible en atención a la naturaleza de las rebajas sancionatorias; mientras las reducciones que prevén algunos tipos sancionatorios operan como consecuencia de la colaboración del contribuyente con la Administración Tributaria, consistente en evitar un desgaste del aparato administrativo, los descuentos de que trata el artículo [640](#) *ibídem*, además de considerar lo anterior cuando la sanción es impuesta por la DIAN, también tienen en cuenta los antecedentes del contribuyente, para castigar con menor rigor a quien ha procurado actuar con mayor responsabilidad.

En consideración a lo previamente expuesto, revóquese el Concepto número [006237](#) del 22 de marzo de 2017.

Atentamente,

La Directora de Gestión Jurídica,

LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ.

—