

100208192-952

Bogotá, D.C., 30 de octubre de 2024.

Tema: Procedimiento tributario
Descriptores: Cobro coactivo
Principio de favorabilidad
Fuentes formales: Artículos 640 parágrafo 4, 670, 828, 829, 829-1 y 867-1 del Estatuto Tributario.
Artículo 29 de la Constitución Política.
Artículo 10 de la Ley 1437 de 2011.
Sentencias del Consejo de Estado del 04/04/2019 (exp. 23038);
04/04/2019 (exp. 23632); 15/10/2020 (exp. 23927); 30/11/2023 (exp. 27730); 25/04/2024 (exp. 28255).
Circular 10 de 2022

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO.

2. ¿Es aplicable el principio de favorabilidad, establecido en el parágrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario (ET), al procedimiento de cobro de una sanción, cuando existe una norma que reduce la severidad de esta?

TESIS JURÍDICA

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

3. Sí, es posible aplicar el principio de favorabilidad en la etapa de cobro coactivo dado que así lo ha establecido el precedente del Consejo de Estado. No obstante, este principio sólo será aplicable en los casos en que no se haya realizado el pago total de la obligación.

FUNDAMENTACIÓN

4. El principio de favorabilidad en materia sancionatoria está consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, fue incorporado al régimen sancionatorio tributario mediante el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 y luego, por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 en el artículo 640 E.T. Esto garantizó que el régimen sancionatorio tributario, como parte del derecho sancionador administrativo, respetara el debido proceso³, permitiendo que las sanciones que se discutían en el proceso sancionatorio pudieran ser reducidas conforme a la normativa más favorable al contribuyente.

5. En la etapa de cobro este principio ha sido extendido mediante normas especiales por parte del legislador con el fin de aumentar el recaudo, tal es el caso de los artículos: (i) 102 de la Ley 1943 de 2018; (ii) 120 de la Ley 2010 de 2019; y (iii) 48 de la Ley 2155 de 2021. En vigencia de estas normas, se facultó a la DIAN aplicar tal principio en la etapa de cobro en oportunidades específicamente dispuestas en la ley, supeditando su ejercicio al cumplimiento de requisitos específicos⁴ y bajo una limitación temporal⁵. Bajo estos parámetros la doctrina de la Entidad en vigencia de dichas normas interpretó la aplicabilidad de cada una de las citadas disposiciones de acuerdo con la ley y el reglamento que las regulaba⁶.

6. Por su parte, el precedente del Consejo de Estado ha admitido la aplicación del principio de favorabilidad en la etapa de cobro coactivo, sin que sea necesario que exista norma especial que así lo autorice. En efecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 4 de abril del 2019⁷, consagró la siguiente regla de interpretación, la cual proyectó sus efectos directamente en la parte resolutoria de la decisión - específicamente la nulidad parcial -, constituyéndose en «*ratio decidendi*», así:

«Lo anterior porque en el régimen sancionatorio tributario la ley permisiva o favorable, incluso si es posterior, se aplica de preferencia a la restrictiva o desfavorable, por mandato del artículo 29 de la Constitución, del cual hizo eco el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 al darle una nueva redacción al parágrafo 5.º del artículo 640 del ET. Esta consideración aplica también con relación al pago o cumplimiento de la sanción, que no es otro que el de la ejecución de la pena, como ocurre en el procedimiento administrativo de cobro coactivo; aspecto que destaca la Sala.» (énfasis propio)

³ Cfr. Exposición de motivos proyecto de ley 163/16 Senado, 178/16 Cámara. Gaceta Oficial No. 894 de 2016, p. 163

⁴ La aplicación del principio de favorabilidad en la etapa de cobro dependía de una solicitud formulada por el interesado. Esta solicitud debía referirse a obligaciones fiscales con mérito ejecutivo, debidamente ejecutoriadas y actualizadas. Además, para acceder a la reducción, el contribuyente estaba obligado a pagar la totalidad del tributo a cargo, junto con los intereses y la sanción reducida y actualizada. Cabe destacar que esta reducción solo aplicaba a los pagos realizados a partir de la vigencia de la ley que introducía dicha reducción, excluyendo los pagos anteriores.

⁵ Por ejemplo, hasta el 28 de junio de 2019, 30 de junio de 2020, o 31 de marzo de 2022, según la ley aplicable

⁶ Cfr. Conceptos DIAN No. 001328 de 2023, descriptor II «En relación con el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022», numeral 1.; 001623 de 2019; 15469 de 2019; 902493 de 2021.

⁷ Cfr. C.E., Sección Cuarta, Sent., abr. 04/2019. Radicado 23038. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

7. Aunado a ello, el Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha reconocido a modo de «*ratio decidendi*» la aplicación de la mencionada regla de interpretación. En fallos posteriores, el Consejo de Estado ha ratificado tal regla consolidando una línea jurisprudencial⁸ que respalda la aplicación del principio de favorabilidad en etapa de cobro indistintamente de la fase en la cual se encuentre el procedimiento y de la fecha en la cual se haya proferido la sanción, siempre que no se hubiere efectuado el pago⁹.

8. De esta jurisprudencia se destaca la sentencia con número de radicación 27730 del 30 de noviembre de 2023 M.P. Stella Jeanette Carvajal Basto, que respecto de la aplicación del principio de favorabilidad frente a la sanción por inexactitud y en consideración a su reducción, en virtud de la modificación del artículo 648 por parte del artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 señaló:

«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 del ET fue modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, norma que en su párrafo 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 201917 -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] 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).» [18] 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 del ET -antes de la modificación introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016- 20, con la establecida en el artículo 648 del mismo ordenamiento, modificado por el artículo 288 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

⁸ Es importante diferenciar entre los conceptos de «precedente» y «jurisprudencia». El primero de los conceptos «es la *ratio* -regla o subregla de derecho- empleada en un caso para fallar unos determinados supuestos de hecho y/o de derecho puestos a su conocimiento. La *ratio* es el principio, la regla o razón general que constituyen la base de la decisión judicial y que proyecta sus efectos en la parte resolutive; el segundo de los conceptos referenciados se «fundamentan en un número plural de decisiones que ratifican una línea argumental, a partir de una que originó la interpretación». Cfr. C.E. Secc. Quinta. Sent., feb. 11/2016. Radicado. 11001-03-15-000-2015-03358-00. M.P. Rocio Araujo Oñate.

⁹ Ver sentencias: C.E., Sección Cuarta, Sent., abr. 04/2019. Radicado 23632. M.P. julio Roberto Piza; C.E., Sección Cuarta, Sent., oct. 15/2020. Radicado 23927. M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; C.E., Sección Cuarta, Sent., nov. 30/2023. Radicado 27730. M.P. Stella Jeanette Carvajal Basto; C.E. Secc. Cuarta. Sent., abr. 25/2024. Exp. 28255. M.P. Wilson Ramos Girón.

diferencia entre el saldo a pagar determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente, que corresponde a las siguientes cifras: (...).» (énfasis propio)

9. En este contexto, es necesario recordar que la Corte Constitucional¹⁰ ha explicado que la fuerza vinculante de las decisiones judiciales también recae en su «*ratio decidendi*»¹¹, que es el componente de la decisión judicial que configura el precedente. Esto implica que no solo es vinculante la decisión contenida en el «resuelve», sino también la formulación general del principio, regla o razón que constituye la base necesaria de la decisión judicial específica¹².

10. Por lo tanto, la administración tributaria está obligada a aplicar esta regla interpretativa en sus decisiones, conforme lo señala el artículo 10 de la Ley 1437 de 2011¹³. Aunque dicha disposición se refiere expresamente a las «sentencias de unificación jurisprudencial», esto no implica que de las demás sentencias del Consejo de Estado no puedan derivarse reglas o subreglas judiciales que constituyan precedentes exigibles¹⁴ y de obligatorio cumplimiento para las autoridades administrativas¹⁵, como en efecto ha sucedido en el caso que se analiza.

11. En ese sentido, en virtud del principio de legalidad, entendido en su sentido más amplio como la sujeción no solo a la ley, sino al conjunto del ordenamiento jurídico, incluidas las decisiones judiciales¹⁶, el precedente judicial emitido por las altas cortes¹⁷, entre ellas el del Consejo de Estado, es vinculante y de obligatorio cumplimiento para las autoridades administrativas¹⁸.

¹⁰ C. Const., Sent. C-836, agost. 09/2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

¹¹ «la *ratio decidendi* es la formulación general, más allá de las particularidades irrelevantes del caso, del principio, regla o razón general que constituyen la base de la decisión judicial específica. Es, si se quiere, el fundamento normativo directo de la parte resolutive. En cambio, constituye un mero *dictum*, toda aquella reflexión adelantada por el juez al motivar su fallo, pero que no es necesaria a la decisión, por lo cual son opiniones más o menos incidentales en la argumentación del funcionario». Cfr. SU-047 de 1999.

¹² Cfr. C. Const. Sent. T-489 de 2013.

¹³ «Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo».

¹⁴ En efecto, en sentencia C-588 de 2012, la Corte Constitucional precisó que «estas sentencias de unificación cumplen la función especial y específica de ordenar y clarificar el precedente aplicable. [...] Las demás sentencias del Consejo de Estado siguen teniendo su valor como precedente del órgano de cierre de lo contencioso-administrativo».

¹⁵ Cfr. Garay, Kennier. El precedente del Consejo de Estado en las fuentes del derecho administrativo. Opinión Jurídica, volumen 18, enero-junio 2019, p. 275. Disponible en: <http://www.scielo.org.co/pdf/ojum/v18n36/1692-2530-ojum-18-36-257.pdf>.

¹⁶ Cfr. C. Const., Sent., C-634,

¹⁷ Al respecto, el Consejo de Estado ha precisado que, aunque el precedente puede adoptar dos connotaciones—vertical y horizontal—es únicamente el precedente vertical el que tiene la capacidad de vincular decisiones judiciales futuras en casos análogos. Esto se debe a que el precedente vertical proviene de los altos tribunales, a los cuales la ley les otorga la facultad de integrar el orden jurídico en conjunto con la legislación. En consecuencia, las decisiones emitidas por estos tribunales superiores son de obligatorio cumplimiento para las instancias inferiores. Cfr. C.E., Secc. Quinta, Sent., de feb. 11/2016. Radicado: 11001-03-15-000-2015-03358-00. M.P. Rocio Araujo Oñate.

¹⁸ Sobre este tópico, la jurisprudencia constitucional ha derivado varias reglas sobre la sujeción de la administración a la jurisprudencia de cierre, de las que se destacaran algunas: (i) Las autoridades administrativas están obligadas a observar las sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado en las que se han interpretado las normas aplicables al caso concreto. (ii) El deber de observar las interpretaciones hechas por la Corte Constitucional y por el Consejo de Estado como órgano de cierre de la jurisdicción contenciosa, forma parte del debido proceso y del principio de legalidad al que se encuentran sujetas las autoridades administrativas; por tanto, su inobservancia afecta directamente la validez de las decisiones administrativas. (iii) En los casos en que aún no exista una interpretación aplicable al asunto o de que existan interpretaciones judiciales disímiles que no han sido unificadas, la Administración está obligada en todo caso a optar de manera motivada por la interpretación que mejor desarrolle los principios y valores constitucionales y la protección de los derechos reconocidos a las personas.

12. En consecuencia, se concluye que el principio de favorabilidad resulta aplicable al procedimiento de cobro, ya sea de oficio o a petición de parte, en cualquiera de sus etapas internas, y sin que se requiera el cumplimiento de requisitos adicionales.

13. No obstante, conviene aclarar que, la aplicación del principio de favorabilidad en etapa de cobro no tiene un carácter absoluto- Así, en escenarios donde la sanción ha sido pagada, no es procedente la aplicación retroactiva de dicho principio puesto que la sanción ya se ha cumplido. En palabras del Consejo de Estado «ante el pago de la sanción, la 'pena' está cumplida y, por lo tanto, en esos casos, no procede la aplicación del principio de favorabilidad»¹⁹.

14. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA
Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)
Dirección de Gestión Jurídica
Carrera 8 No 6 C -38 Piso 4 Edificio San Agustín
Bogotá, D.C.
www.dian.gov.co

Proyectó: Andrés Felipe Vega Henao – Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Judy M. Céspedes Quevedo – Subdirección de Normativa y Doctrina
Comité de Normativa y Doctrina del 16/09/2024

¹⁹ Cfr. C.E., Sección Cuarta, Sent., oct. 15/2020. Radicado 23927. M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.