

100208192 – 703

Bogotá D.C., 13 de mayo de 2025

Tema: Procedimiento tributario

Descriptores: Principio de Favorabilidad en la etapa de cobro
Sanciones

Fuentes formales: Artículos 640 y 803 del Estatuto Tributario

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.

2. En el radicado de la referencia, el peticionario consulta lo siguiente:

- a. ¿El principio de favorabilidad es aplicable a las sanciones que se liquidan en las liquidaciones oficiales de revisión, ya sean por inexactitud, por no envío de información, por corrección, por devolución improcedente o por extemporaneidad?
- b. ¿Cuál es el procedimiento para solicitar la aplicación del principio de favorabilidad en la etapa de cobro?
- c. ¿En la etapa de cobro se puede solicitar primero dar aplicación del principio de favorabilidad a depósitos judiciales producto de embargo de las cuentas que no han sido aplicados y posteriormente dar aplicación a estos títulos?

3. Teniendo en cuenta lo planteado en su consulta, resulta oportuno citar los siguientes apartes del Concepto 003508 int 269 del 26 de febrero de 2025, el cual desarrolla el principio de favorabilidad en materia tributaria, así:

(iii) En materia tributaria, el principio de favorabilidad fue incorporado al régimen sancionatorio mediante el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 y posteriormente desarrollado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del E.T. Esta normativa, en garantía del debido proceso, permite que las sanciones en discusión dentro del proceso sancionatorio se ajusten conforme a la norma más favorable al contribuyente.

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.

(iv) Este principio constituye una excepción al principio de irretroactividad de la ley, por lo que su aplicación procede en el contexto de un tránsito normativo, siempre que la nueva ley más favorable se encuentre vigente. En consecuencia, una norma sancionatoria más benigna debe aplicarse siempre que implique una menor afectación de los derechos fundamentales del administrado.

4. Por lo tanto, en relación con su primer interrogante, se colige que el principio de favorabilidad tiene cabida únicamente en el régimen sancionatorio, esto quiere decir que tiene aplicabilidad en todos aquellos actos en los cuales se propongan o impongan sanciones, aun cuando la comisión de la infracción sea anterior a la vigencia de la Ley 1819 de 2016 y en caso de que exista una nueva que le sea más favorable deberá imponerse esta en aplicación de dicho principio.

5. De otra parte, frente a su segundo interrogante, mediante Oficio No. 100158335 - 0224 de 20 de febrero de 2025 de la Subdirección de Cobranzas y Control Extensivo, impartió el lineamiento para la aplicación del principio de favorabilidad en la etapa de cobro, estableciendo el procedimiento a seguir una vez se solicite su aplicación, así:

2. PROCEDIMIENTO

Cuando el contribuyente solicite la aplicación del principio de favorabilidad, el funcionario de cobranzas deberá tener en cuenta el cumplimiento de las siguientes consideraciones y adelantar el siguiente procedimiento:

2.1. Escrito del contribuyente en el que solicite la aplicación el principio de favorabilidad, indicando los conceptos, el periodo y el año gravable de la obligación o las obligaciones, la disposición legal permisible o más favorable que contrasta con la sanción establecida y si hubo alguna aplicación de favorabilidad anteriormente (en etapa de determinación o discusión).

2.2. Recibida la solicitud en debida forma, el funcionario de cobranzas a cargo del expediente deberá verificar las consideraciones indicadas en el numeral 1 de este Memorando.

2.3. La solicitud deberá ser resuelta mediante acto administrativo, suscrito por el Jefe del GIT o División, según corresponda, que deberá notificarse de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario y contra el cual procederá recurso de reposición ante el funcionario que lo profirió y en subsidio el de apelación ante el jefe inmediato, de conformidad con lo establecido en el artículo 76 de la Ley 1437 de 2011.

2.4. El acto que conceda la aplicación del principio de favorabilidad deberá comunicarse al área contable de la función recaudadora de las Dirección Seccional de Impuestos respectiva, con el fin que se realice la anotación correspondiente.

6. En relación con el tercer interrogante es necesario traer a colación los siguientes apartes del Concepto 008357 int 952 de 30 de octubre 2024, el cual se pronuncia acerca de la aplicabilidad del principio de favorabilidad en el proceso de cobro coactivo, así:

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].

7. De lo anterior se desprende que es posible aplicar el principio de favorabilidad en cualquier etapa del cobro coactivo, siempre y cuando no se haya realizado el pago total de la obligación.

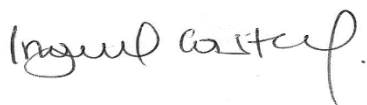
8. Al respecto, esta Subdirección se pronunció estableciendo que con relación a la constitución de un depósito judicial a órdenes de la Administración Tributaria no se puede entender como un pago de la obligación tributaria, ya que no ha ingresado *“a las oficinas de Impuestos Nacionales”* ni a los bancos autorizados, constituyendo apenas el producto de una medida cautelar como lo es el embargo (cfr. artículo 837 del Estatuto Tributario).³

9. Así y dado que el presupuesto que determina la aplicación del principio de favorabilidad en la etapa de cobro es que no se haya pagado la sanción, es necesario que la solicitud de aplicación del principio de favorabilidad se presente antes de la aplicación de los títulos de depósito judicial.

10. Esto porque si bien, en los términos del artículo 803 del Estatuto Tributario la fecha de pago corresponde a aquella en la que los valores imputables ingresaron a la DIAN, que para el caso de los depósitos judiciales es cuando se constituyen y se ponen a disposición de la entidad, solamente cuando se realiza la aplicación de estos títulos se concreta el pago de la obligación.

11. 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

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Doris Alicia Sierra Pérez – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

³ Oficio 914512 de 25 de noviembre 2021