



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de mayo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2024-00009-00 (28504)
Demandante	MARTÍN EMILIO REY CASTILLO
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Concepto DIAN unificado 100202208-0662 del 25 de julio de 2017. Concepto DIAN 1328 del 7 de febrero de 2023. Principio de favorabilidad. Oportunidad. Alcance del medio de control de simple nulidad.

SENTENCIA ANTICIPADA

La Sección decide en única instancia la demanda presentada por Martín Emilio Rey Castillo, actuando en nombre propio, quien pretende la nulidad parcial del concepto unificado 100202208-0662 del 25 de julio de 2017 y del concepto 1328 del 7 de febrero de 2023.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 25 de julio de 2017, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) emitió el concepto unificado sobre procedimiento tributario y régimen tributario sancionatorio 100202208-0662, cuyo numeral 3 se refirió a la aplicación del artículo 640 del Estatuto Tributario en el tiempo, como se muestra a continuación¹ (se subraya el aparte acusado):

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. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA, en Sentencia C-619 de 2001:

(...)

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

¹ Samai, índice 3, 2_DemandaWeb_Anexos(.pdf) NroActua 3, páginas 12 a 13.



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 *ibidem* 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 *ibidem*, toda vez que se trata de una situación jurídica consolidada a la luz del régimen tributario sancionatorio anterior.

Posteriormente, la administración profirió el concepto general en materia de procedimiento tributario y aduanero 001328 del 7 de febrero de 2023, que se refirió en uno de sus apartes a la aplicación del principio de favorabilidad con ocasión de las modificaciones efectuadas por la Ley 2277 de 2022 a la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, como sigue (se subraya el aparte acusado)²:

1. Habiéndose incurrido en cualquiera de las infracciones de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 ¿cómo debe liquidar la sanción la Administración Tributaria o el administrado que desea subsanar tal situación? ¿de qué manera resulta aplicable lo previsto en el artículo 640 del Estatuto Tributario?

El artículo 640 del Estatuto Tributario reconoce en su parágrafo 5° que «El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior» (énfasis propio). En este sentido, la disminución de las multas aplicables a las infracciones de que trata el artículo 651 *ibidem* -producto del reseñado artículo 80- es extensible, vía principio de favorabilidad, a las infracciones cometidas antes del 13 de diciembre de 2022.

Empero, dicho principio de favorabilidad no será aplicable cuando se esté en presencia de una situación jurídica consolidada e, inclusive, cuando se esté adelantando el cobro coactivo.

(...)

Luego, el acto referido advirtió que el principio de favorabilidad en el procedimiento de cobro coactivo fue reconocido por el artículo 120 de la Ley 2010 de 2019, siempre que se tratara de sanciones que fueron reducidas por la Ley 1819 de 2016 y se solicitara su aplicación a más tardar el 30 de junio de 2020.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones³:

1) **DECLARAR LA NULIDAD DE LOS APARTES** de los Conceptos emitidos por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, que a continuación se detalla[n]:

➤ **CONCEPTO UNIFICADO No. 100202208-0662 DEL 29 DE DICIEMBRE DE 2016** [sic]: El párrafo 7 contenido en la página 13 del concepto que al tenor literal dice:

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

➤ **CONCEPTO No. 1328 (100208192-165) COMPILACIÓN JURÍDICA DEL 08** [sic] DE

² *Ibidem*, página 21.

³ Samai, índice 3, 1_DemandaWeb_Demanda(.pdf) NroActua 3, páginas 2 a 3.



FEBRERO DE 2023: El párrafo 9 en la página 7 del concepto que al tenor dice:

“Empero, dicho principio de favorabilidad no será aplicable cuando se esté en presencia de una situación jurídica consolidada e, inclusive, cuando se esté adelantando el cobro coactivo”.

- 2) Decretar como medida precautoria, la suspensión provisional de los apartes de los conceptos enunciados en el numeral anterior hasta tanto se produzca sentencia definitiva de nulidad para evitar un eventual perjuicio irremediable a los contribuyentes, agentes retenedores, responsables o declarantes, por la adopción que obligatoriamente deben hacer los funcionarios de la DIAN de los conceptos demandados, conforme se los obliga el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019.
- 3) Así mismo, en el evento que las pretensiones de la demanda sean despachadas de manera desfavorable, se solicita muy respetuosamente al Honorable Consejo de Estado que dicte SENTENCIA DE UNIFICACIÓN respecto de la aplicación del principio de favorabilidad comprendido en el artículo 640 del Estatuto Tributario desarrollado por el ente fiscalizador en los conceptos demandados.
- 4) Subsidiariamente, en el evento que el Honorable Consejo de Estado conceda de manera favorable las pretensiones de la demanda, ORDENE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN, realizar la devolución de las sumas de dinero ocasionadas después de la vigencia de la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, a los contribuyentes, agentes retenedores o declarantes que al momento saldar la sanción tributaria no se les aplicó el beneficio del principio de favorabilidad.
- 5) Que se indique en la parte resolutive del fallo, la nulidad de cualquier concepto de la DIAN en la cual se prohíba aplicar dicho principio y que no esté referido en la presente demanda, para salvaguardar el principio constitucional de legalidad y certeza jurídica.

Respecto a estas pretensiones, la sala advierte que la petición de medida cautelar fue negada mediante auto del 2 de mayo de 2024⁴, esta decisión no fue objeto de recurso.

El demandante invocó la vulneración de los artículos 2, 4, 29, 95 (numeral 9), 189 (numeral 20) y 228 de la Constitución Política; y 640 (parágrafo 5) del Estatuto Tributario. Sustentó el concepto de violación así:

Relató que el principio de favorabilidad fue incorporado en el ámbito tributario mediante el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 y modificado por el 282 de la Ley 1819 de 2016, sin que el legislador condicionara su aplicación, como sí lo hacen los conceptos demandados, yendo más allá de lo que prevé la Ley.

Señaló que el legislador no estableció condicionamientos relacionados con situaciones jurídicas consolidadas para que opere la favorabilidad y que, con la posición de la DIAN, los contribuyentes pagaron la sanción por inexactitud a tarifa del 160%, porque el acto administrativo estaba en firme o la sentencia hizo tránsito a cosa juzgada, circunstancia que también ocurrió en terminaciones por mutuo acuerdo y conciliaciones judiciales tributarias. Mencionó que lo anterior genera un enriquecimiento injustificado a favor del Estado, lo cual desconoce los principios de justicia y equidad, y el espíritu de justicia del artículo 683 del Estatuto Tributario.

Adujo que debe sentarse un precedente sobre la aplicación de la favorabilidad en materia sancionatoria para que la administración tributaria no cercene ese principio, por cuanto negarse a aplicar la tarifa del 100% de la sanción por inexactitud cuando el acto o sentencia está en firme contraría el artículo 29 constitucional.

Cuestionó que en materia penal no existieran restricciones para aplicar la

⁴ Samai, índice 24.



favorabilidad cuando hay un acto administrativo en firme o fallo judicial ejecutoriado, pero que para la DIAN sí las haya, creando una restricción que no está acorde con el artículo 640 del Estatuto Tributario. Reprochó que se crearan condiciones para acceder a la favorabilidad no previstas en la ley, aun cuando el pago no ha ocurrido.

Explicó la firmeza de los actos administrativos y reiteró que la favorabilidad opera aun frente a decisiones administrativas en firme, si la sanción se determinó con una tarifa mayor a la existente al momento del pago. Concluyó que la favorabilidad no debe sujetarse a un término de tiempo para su ejecución «operaría en todas las etapas [sobre las] que verse la controversia, sin discriminación alguna de su ámbito, porque, así como en reformas anteriores se dio oportunidad de que los contribuyentes, agentes retenedores o declarantes encontrándose en etapa de cobro coactivo, pudiera consensuar con la entidad administrativa para erigir su aplicación, este principio debe permanecer incólume en cualquier etapa procesal»⁵.

Oposición a la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁶:

Explicó el principio de favorabilidad y su aplicación en materia sancionatoria tributaria y afirmó que no aplica sobre situaciones jurídicas consolidadas, por cuanto los actos administrativos no son susceptibles de debate administrativo o judicial por estar en firme y la decisión se torna inmodificable y, cuando el acto no está en firme, la situación es susceptible de discusión y sí tiene cabida la aplicación del principio⁷.

Señaló los casos en los que los actos administrativos adquieren firmeza y no pueden ser modificados por la administración, dando paso a situaciones jurídicas consolidadas. Indicó que la favorabilidad debe aplicarse de manera armónica con las normas que regulan los procesos de imposición de sanciones; que no es posible revivir situaciones administrativas en firme que no fueron demandadas, porque, en virtud del principio de seguridad jurídica y acorde con la jurisprudencia⁸, deben respetarse los derechos particulares que nacieron en vigencia de normas anteriores; y que la favorabilidad aplica a sanciones en etapa de determinación y discusión.

Intervenciones

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

En atención a la invitación del despacho, el ICDT solicitó declarar la nulidad parcial de la expresión «inclusive, cuando se esté adelantando el cobro coactivo» del 001328 del 7 de febrero de 2023 y negar las demás pretensiones de la demanda.

Consideró que el concepto de 2017 se refirió a la graduación de sanciones liquidadas antes de la Ley 1819 de 2016, y no a la aplicación del principio de favorabilidad, el cual solo operó con la entrada en vigor de esa Ley, que no podía aplicarse retroactivamente ni por vía de favorabilidad.

Distinguió entre las situaciones jurídicas consolidadas y no consolidadas, para señalar que el principio de favorabilidad opera en controversias en curso o susceptibles de impugnación, y no para aquellas que son inmodificables y manifestó que la interpretación sobre la no aplicación de la favorabilidad, aun si se adelanta el

⁵ Samai, Índice 3, página 8.

⁶ Samai, Índice 29.

⁷ Al respecto, citó la sentencia del 4 de abril de 2019, exp. 11001-03-15-000-2018-02617-01, sin informar el magistrado o magistrada ponente.

⁸ Invocó la sentencia del 3 de marzo de 2022, exp. 24658, M.P. Milton Chaves García.



proceso de cobro coactivo, desconocía el artículo 29 constitucional y el párrafo 5 del artículo 640 Estatuto Tributario y citó la sentencia del 4 de abril de 2019⁹ que concluyó que en el proceso de ejecución es dable aplicarla.

Consideró improcedentes las pretensiones de que se emita una sentencia de unificación, pues no se sustentó ni se explicó la importancia jurídica o trascendencia económica o social, ni la necesidad de sentar jurisprudencia; de devolver sumas de dinero pagadas por contribuyentes a quienes no se les aplicó la favorabilidad, en la medida en la que dicha pretensión corresponde a un restablecimiento del derecho, cuyo término de caducidad había fenecido y no se discute la legalidad de actos de devolución y de que se anulen los actos que prohibieran la aplicación de la favorabilidad en situaciones consolidadas, ya que debe individualizarse el acto demandado en cada caso.

Universidad Nacional de Colombia

En cumplimiento del auto admisorio, la Universidad Nacional de Colombia se abstuvo de emitir concepto jurídico¹⁰, al considerar que el caso no comprometía verdaderamente el interés público y la decisión era previsible.

Alegatos de conclusión

El **demandante**¹¹ reiteró los argumentos de la demanda, y solicitó dar aplicación al precedente del Consejo de Estado sobre la aplicación del principio de favorabilidad de manera irrestricta, incluso en la etapa de cobro coactivo.¹²

La **demandada**¹³ insistió en lo expuesto en la contestación.

Concepto del Ministerio Público

El **Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado** solicitó negar las pretensiones de la demanda.¹⁴ Distinguió entre sanción y pena, para establecer que los actos demandados no desconocen derechos adquiridos, pues se limitan a la graduación de sanciones liquidadas por los contribuyentes y no a la aplicación de una ley favorable posterior.

Además, afirmó que las situaciones jurídicas consolidadas no están sujetas al principio de favorabilidad.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

La Sección decide sobre la legalidad de los apartes acusados del concepto unificado 100202208-0662 del 25 de julio de 2017 y del concepto 1328 del 7 de febrero de 2023 proferidos por la DIAN, por lo que determinará si las expresiones demandadas infringen el principio de favorabilidad contemplado en los artículos 29 de la Constitución Política y 640 del Estatuto Tributario.

⁹ Invocó la sentencia del exp. 23028, reiterada en el exp. 23632, sin identificar los magistrados o magistradas ponentes.

¹⁰ Samai, índice 21

¹¹ Samai, índice 47.

¹² Se refirió a las sentencias del 30 de noviembre de 2023, exp. 27730, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 4 de abril de 2019, exp. 23038, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹³ Samai, índice 49.

¹⁴ Samai, índice 48.



Se precisa que los apartes demandados no se refieren a la sanción por inexactitud, de modo que los argumentos propuestos por el demandante sobre este punto no serán estudiados.

Análisis del caso concreto

El demandante adujo que los actos demandados son parcialmente nulos, por cuanto el principio de favorabilidad debe aplicarse sin condicionamientos, en cualquier etapa de la controversia, incluso en el trámite de cobro coactivo y ante situaciones jurídicas consolidadas y señaló que los pagos de la sanción por inexactitud a la tarifa del 160%, realizados porque un acto estaba en firme o una sentencia hizo tránsito a cosa juzgada, generaron un enriquecimiento injustificado en favor del Estado.

Por su parte, la demandada alegó que el principio de favorabilidad no aplica respecto de situaciones jurídicas consolidadas, esto es, frente a actos administrativos que no son susceptibles de debate administrativo o judicial e indicó que la favorabilidad debe aplicarse de manera armónica con las normas que regulan los procesos de imposición de sanciones; que no es posible revivir situaciones administrativas en firme que no fueron demandadas, porque debe respetarse los derechos particulares; y que la favorabilidad se predica de sanciones que se encuentran en etapa de determinación y discusión.

Para resolver el debate, en relación con el aparte acusado del **concepto unificado 100202208-0662 de 2017**, resulta pertinente tener presente que el artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1819 de 2016, regula los criterios a partir de los cuales es procedente reducir la sanción en dos escenarios: i) cuando es liquidada por el contribuyente, agente de retención, responsable o declarante y ii) cuando es propuesta o determinada por la DIAN. Sumado a lo anterior, el parágrafo 5 de la norma analizada prevé que el principio de favorabilidad aplica para el «régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior».

Como se indicó en los antecedentes, la DIAN profirió el concepto unificado referido, que en el numeral 3 del título de régimen tributario sancionatorio analizó tres eventos en los que operan los criterios de reducción de sanciones previstos en el artículo 640 del Estatuto Tributario.

En el primero, cuando la infracción es liquidada por el declarante o propuesta o determinada la autoridad tributaria luego del inicio de la vigencia de la Ley 1819 de 2016 (el 29 de diciembre del mismo año), aplican los criterios de reducción de la sanción, incluso para infracciones cometidas con anterioridad a esa fecha, «en virtud del principio de favorabilidad en materia sancionatoria».

En el segundo, si la sanción fue propuesta o determinada por la autoridad tributaria antes del 29 de diciembre de 2016, pero el acto que confirma la sanción es posterior a esa fecha, también procede la aplicación de los criterios de reducción de la sanción, pues «se está en presencia de situaciones jurídicas en curso que no han generado situaciones jurídicas consolidadas». Aunque no lo indique expresamente, se evidencia el reconocimiento del principio de favorabilidad, dado que a pesar de que la infracción fue cometida antes del inicio de la vigencia de la Ley 1819 (pues no de otra forma se podría proponer o determinar la sanción antes de ese momento por la DIAN), el sancionado puede acceder a las reducciones del artículo 640 del Estatuto Tributario.

Ahora, en el tercer evento, que corresponde al apartado cuya nulidad se pretende, la DIAN sostuvo que, si el interesado liquida la sanción antes del 29 de diciembre de



2016, «aun cuando no haya realizado su pago», no podrá acogerse a los criterios del artículo 640 *ibidem*, por estar frente a una situación jurídica consolidada. A diferencia de los escenarios anteriores, esto supone que no se acepta la aplicación del principio de favorabilidad por el hecho de que el contribuyente, agente de retención, responsable o declarante, presentó voluntariamente la liquidación, sin que sea necesario verificar algún otro hecho, como lo sería el pago de la sanción.

Como lo indicó el demandante, esto supondría que no procede el principio de favorabilidad en el trámite de cobro coactivo, el cual presupone la existencia de un título ejecutivo en firme (en este caso la liquidación proveniente del deudor), pese a que no se ha ejecutado efectivamente la pena mediante el pago.

Ahora, esta Sección ha señalado que el principio de favorabilidad surge ante la coexistencia de dos normas, una anterior y otra posterior que resulta más beneficiosa para el infractor que aquella, y, por ende, debe aplicarse en forma inmediata¹⁵. Esto, porque en el ordenamiento tributario opera un «criterio de retroactividad in bonus o in bonam parte, a merced del cual las “disposiciones sancionatorias” más favorables pueden aplicarse retroactivamente». ¹⁶

En este contexto, se trae a colación las sentencias del 15 de octubre de 2020¹⁷ y del 26 de octubre de 2023¹⁸, que, si bien corresponden a providencias proferidas en procesos de nulidad y restablecimiento del derecho, constituyen antecedentes jurisprudenciales relevantes para este caso, en los términos del artículo 230 de la Constitución. En ellas, se reiteró el criterio de la Sección¹⁹, según el cual, el principio de favorabilidad puede invocarse en el trámite de ejecución del pago de la sanción; es decir, procede incluso luego de iniciado el procedimiento de cobro coactivo.

No obstante, allí se precisó que el momento para invocar el principio de favorabilidad no es indefinido, pues el límite para esto será el pago por parte del sancionado. En efecto, la sentencia de 2020 se indicó que «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», y, en la sentencia de 2023 se señaló que, además de que el pago es un modo de extinguir la obligación, una interpretación en contrario «permitiría que en los eventos en que la pena se ejecutó antes de la transición normativa proceda la devolución de lo pagado. Esto, a juicio de la Sala, resulta inadmisibles en virtud del principio de seguridad jurídica».

De otro lado, la sala considera pertinente señalar que, luego de proferido el concepto acusado (en 2017), fue proferida la Ley 1943 de 2018, cuyo artículo 102 expresamente facultó a la autoridad tributaria para aplicar los criterios de reducción de las sanciones del artículo 640 del Estatuto Tributario a las infracciones cometidas con anterioridad al inicio de la vigencia de la Ley 1819 de 2016. Empero, esta norma no existía al momento en que fue expedido el concepto objeto de reparo, motivo por el cual no puede ser examinada su infracción²⁰.

En todo caso, es útil señalar que la sentencia C-514 de 2019, que analizó la exequibilidad del referido artículo 102 de la Ley 1943 de 2018, sostuvo que el

¹⁵ Al respecto véase, por ejemplo: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de mayo de 2018, exp. 20718, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 23 de noviembre de 2018, exp. 22392, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ Exp. 23927, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁸ Exp. 27058, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁹ Sentencia del 4 de abril de 2019, exp. 23038, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁰ Sobre el estudio de legalidad de los actos administrativos conforme las leyes vigentes al momento de su expedición, ver las sentencias del 6 de junio de 2019, exp. 23443, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 12 de febrero de 2020, exp. 24125, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 24 de septiembre de 2020, exp. 21206, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 29 de abril de 2021, exp. 25056, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



principio de favorabilidad no tiene carácter relativo, sino que su contenido es absoluto y no admite restricciones en su aplicación, como elemento esencial del derecho al debido proceso. Incluso, dicha sentencia de control abstracto de constitucionalidad reiteró lo dicho en la sentencia T-1087 de 2005, se afirmó que el principio constitucional referido se aplica en el derecho administrativo sancionador y «hasta da lugar (...) al decaimiento del acto, así la sanción estuviere ejecutoriada».

La tesis de que el principio de favorabilidad es aplicable, incluso, luego de que está en firme la imposición de la pena, pero antes de que culmine plenamente su ejecución, se confirma con la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Así, por ejemplo, la sentencia T-139 de 2010 indicó que «El principio de favorabilidad se aplica tanto a los procesados como a los condenados».

Aplicando estos criterios al caso, contrario a lo indicado en el concepto acusado, el sólo hecho de que el contribuyente, agente de retención, responsable o declarante, liquide la sanción antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, sin haber realizado el pago, no impide aplicar los criterios de reducción de las sanciones del artículo 640 del Estatuto Tributario, en virtud del principio de favorabilidad, de allí que este sea aplicable. En todo caso, se advierte que, si el sujeto pagó la sanción, debe entenderse por cumplida la pena y consolidada la situación jurídica, por lo que no hay lugar a la aplicación de dicho principio.

Conforme con lo expuesto, dado que el aparte acusado impide aplicar el principio de favorabilidad sin que haya una pena ejecutada (pago de la sanción), contraría el alcance del principio referido, a la luz de la jurisprudencia de esta Sección y de la Corte Constitucional. En consecuencia, prospera esta pretensión de nulidad parcial del concepto de 2017.

En lo que atañe al **concepto 001328 de 2023**, se observa que en este se reconoce la aplicación del principio de favorabilidad respecto de la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario, incluso para infracciones cometidas antes del 13 de diciembre de 2022 (inicio de la vigencia de la Ley 2277 de 2022), pero la veta para escenarios en los que se adelanta el cobro coactivo de la obligación y ante la existencia de situaciones jurídicas consolidadas.

Al respecto, se insiste que la jurisprudencia reiterada de esta Sección²¹ y de la Corte Constitucional²², ha establecido que el principio de favorabilidad procede en cualquier momento antes del pago por parte del sancionado, incluso durante el trámite del cobro coactivo. Por ello, también prospera la pretensión de nulidad parcial del concepto de 2023.

En cuanto a las **demás pretensiones de la demanda**, la sala observa que el demandante solicitó la expedición de una **sentencia de unificación** en caso de que sus peticiones de nulidad fueran negadas. Empero, comoquiera que prosperaron los cargos formulados, es improcedente pronunciarse sobre este punto.

En lo que respecta a la pretensión de **devolver los saldos de sanciones** respecto de las cuales no se aplicó el principio de favorabilidad, dicha petición excede el alcance del medio de control de simple nulidad, pues entraña un restablecimiento del derecho, de tal modo que es improcedente cualquier pronunciamiento al respecto.

²¹ Se reitera que esta postura fue acogida por las sentencias del 4 de abril de 2019, exp. 23038, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 30 de noviembre de 2023, exp. 27730, del 15 de octubre de 2020, exp. 23927, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 26 de octubre de 2023, exp. 27058, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²² Sentencia C-514 de 2019.



En todo caso, la nulidad parcial de los apartes no apareja la devolución automática, pues se trata de un pronunciamiento general no referido a situaciones particulares.

Frente a la pretensión de que sean **declarados nulos los actos de la DIAN que hayan negado la aplicación del principio de favorabilidad**, se advierte que es improcedente, habida cuenta de que el artículo 163 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo exige que, «Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo este se debe individualizar con toda precisión».

No es posible pronunciarse sobre actos cuya nulidad no fue pretendida expresamente por el demandante.

Por último, en cuanto a la pretensión de acceder a la **suspensión provisional** se advierte que mediante auto del 2 de mayo de 2024 la misma fue negada y que, en todo caso, la pretensión carece de objeto una vez se profiere la sentencia que da fin al proceso de la referencia, por ser de única instancia.

Costas

Esta Sección no impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **DECRETAR LA NULIDAD PARCIAL** del siguiente aparte del numeral 3 del título de régimen tributario sancionatorio del concepto unificado sobre procedimiento tributario y régimen tributario sancionatorio 100202208-0662 del 25 de julio de 2017, proferido por la DIAN:

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 *ibidem*, toda vez que se trata de una situación jurídica consolidada a la luz del régimen tributario sancionatorio anterior.

2. **DECRETAR LA NULIDAD PARCIAL** del siguiente aparte de la pregunta 1, sección II del concepto general en materia de procedimiento tributario y aduanero con motivo de la ley 2277 de 2022 nro. 001328 del 7 de febrero de 2023, proferido por la DIAN:

Empero, dicho principio de favorabilidad no será aplicable cuando se esté en presencia de una situación jurídica consolidada e, inclusive, cuando se esté adelantando el cobro coactivo.

3. **NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.
4. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.



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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>