



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA
CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veinticinco (25) de abril dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2021-00501-01(28325)
Demandante: CYP S.A.S.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN
Temas: Sanción por no enviar información exógena año 2016. Deudor subsidiario. Deudor solidario. Falsa Motivación. Debido proceso.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 5 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución No. 082412020000020 del 04 de noviembre de 2020, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Girardot impuso una sanción a la sociedad actora, por omisión al suministro de la información exógena por el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2016 y de la Resolución No 900.005 del 03 de junio de 2021, a través de la cual la División de Gestión Jurídica de la U.A.E. DIAN confirmó el anterior acto al desatar el recurso

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRESE:

1. Que la sanción impuesta a la sociedad CONTROL Y PROTECCION S.A.S., por no enviar información, en aplicación del artículo 651 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 2277 de 2022, corresponde a la suma de \$89.996.220, la cual equivale al 1% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida.
2. Que los señores DDP y MMA no pueden ser tenidos como deudores solidarios dentro del proceso sancionatorio hoy enjuiciado, y por tanto se desvinculan del mismo.

TERCERO. Sin condena en costas [...]

ANTECEDENTES

El 2 de enero de 2020, la DIAN profirió a CYP S.A.S. pliego de cargos por el hecho sancionable previsto en el literal a) del artículo 651 del ET, (no suministrar información exógena del año gravable 2016), para lo cual propuso una sanción equivalente al 5% de la información no entregada. En este trámite se vinculó como deudores subsidiarios al representante legal principal y al suplente de la sociedad.

Previa respuesta al pliego de cargos, la DIAN impuso la sanción propuesta a través de la Resolución 082412020000020 del 4 de noviembre de 2020 y ordenó la notificación al representante legal principal y al suplente, como deudores solidarios.



La sociedad y los representantes legales de ésta interpusieron recurso de reconsideración, que fue decidido por la DIAN, mediante Resolución 900.005 de 3 de junio de 2021, en el sentido de confirmar la sanción por no enviar información y la solidaridad de los representantes legales.

DEMANDA

CYP S.A.S. y los representantes legales principal y suplente de ésta, DDP y MMA, respectivamente, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formularon las siguientes pretensiones¹:

“- PRINCIPALES

PRIMERA: Declárase la nulidad de la Resolución Sanción 082412020000020 de 4/11/2020, proferida por la División de Gestión Liquidación de la DIAN.

SEGUNDA: Declárese la nulidad de la Resolución No. 900.005 de junio 3 de 2021, por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración, proferida por la División de Gestión Jurídica Tributaria de la DIAN.

TERCERA: Como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene:

- La actualización inmediata del estado de cuenta corriente de la sociedad CYP SAS, en el sistema de la DIAN, eliminando cualquier concepto por la sanción señalada en los actos administrativos demandados.

- El archivo del expediente contra la sociedad y los deudores solidarios.

CUARTA: Que se condene a la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-, a pagar las costas del proceso, agencias en derecho, demás gastos, e indemnización de perjuicios, toda vez que están demostrados los elementos facticos y jurídicos que prueban las actuaciones irregulares y de mala fe de la entidad demandada al proferir un actos administrativos con falsa motivación, obligando a incurrir en gastos de honorarios de asesorías jurídicas tanto en sede administrativa como en sede jurisdiccional.

-SUBSIDIARIAS:

Que se DECLARE la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 082412020000020 DE 4/11/2020, proferido por la División de Gestión Liquidación de la DIAN y Resolución No. 900.005 de junio 3 de 2021, por medio del cual se resuelve el recurso de reconsideración, proferida por la División de Gestión Jurídica Tributaria de la DIAN, en el sentido de reducir la sanción impuesta al 50% en los términos del numeral 3 del artículo 640 del E. T.N.”

La parte demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

Artículos 2, 29, 95 numeral 9, 209 y 363 de la Constitución Política.
Artículos 651, 683, 742 y 743 del Estatuto Tributario (ET).

¹ Índice 002 Samai del Tribunal.



Artículos 3, 42, 103, 104 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

El concepto de la violación se sintetiza así²:

1. Falsa motivación. La DIAN impuso a la demandante la sanción por no enviar información exógena del año gravable 2016, prevista en el literal a) del artículo 651 del ET, a pesar de que entregó la información, con la respuesta al pliego de cargos. De esta manera, la multa impuesta no atendió a los hechos probados, puesto que lo que se configuró fue la entrega tardía de la información, que tiene efectos sancionatorios diferentes. En consecuencia, la DIAN debió formular nuevo pliego de cargos, pero por extemporaneidad en la entrega de la información, con la respectiva reducción de la sanción.

2. Falta de aplicación de los principios de gradualidad, proporcionalidad, favorabilidad en materia sancionatoria y lesividad. La DIAN no realizó una ponderación adecuada de la conducta y optó por calcular la sanción sobre el 5% del valor de la información, cuando debió aplicar el 1%, porque la sociedad sí subsanó la irregularidad al entregar la información con ocasión de la respuesta al pliego de cargos.

Se dejó de aplicar el artículo 640 del ET, dado que no se tuvo en cuenta la lesión derivada de la entrega tardía de la información y se aplicó la consecuencia de una conducta más grave (no informar), pese a que se subsanó la irregularidad y que resulta procedente aplicar la reducción de la sanción, por la favorabilidad de que trata el numeral 3 de dicho artículo.

3. Aplicación errónea del artículo 793 del ET. El representante legal principal DDP y el suplente MMA no son responsables solidarios de la sanción porque la infracción se deriva del incumplimiento de un deber formal cuyas consecuencias no corresponden a la norma en que se sustentó la DIAN, por lo cual se incurrió en falsa motivación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera³:

1. No hubo falsa motivación. El hecho sancionable de no enviar información exógena sí se consolidó al no haberse entregado en la oportunidad respectiva la totalidad de los formatos a cargo de la sociedad actora por el año gravable 2016, según lo previsto en el artículo 631 del ET y las Resoluciones DIAN 112 de 2015 y 16 de 2017. De manera que procedía imponer la sanción del artículo 651 ibidem, correspondiente al 5% de las sumas no reportadas. La demandante no subsanó la omisión, puesto que se limitó a presentar 3 de los 9 formatos a que estaba obligada. Por tanto, no era procedente la reducción de la sanción, en los términos del artículo 640 del ET.

2. No se desconocieron las normas aplicables. La conducta sancionable corresponde a la realidad fáctica y la aplicación del artículo 651 del ET está justificada, sin que sea necesario demostrar que con el actuar de la contribuyente se causó daño o perjuicio a la administración tributaria.

² Índice 002 Samai del Tribunal.

³ Índice 011 Samai del Tribunal.



3. Es posible derivar responsabilidad al representante legal principal y al suplente.

El planteamiento de que el representante legal y su suplente no eran sujetos pasivos y, por ende, no tenían responsabilidad solidaria, no tiene relación con las decisiones de la DIAN, porque de acuerdo con los artículos 571 y 572 del ET, los representantes legales deben cumplir los deberes formales de sus representados. Y era necesario vincularlos al procedimiento sancionatorio para constituir título ejecutivo en su contra.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente⁴:

1. Los actos demandados no adolecen de falsa motivación. La demandante sí incurrió en el hecho sancionable de no enviar información, porque la presentó dos años después del vencimiento del plazo y de manera parcial, con lo cual sí afectó la función fiscalizadora de la DIAN.

2. No hubo desconocimiento de las normas en que debieron fundamentarse los actos, por falta de aplicación del artículo 640 del ET. La DIAN graduó de manera correcta la sanción por no enviar información, que corresponde al 5% de la información no entregada, según el literal a) del artículo 651 del ET. No es aplicable la reducción de la sanción al 50%, en los términos del artículo 640 *ibidem*, porque la sociedad no logró subsanar la infracción tras la expedición del pliego de cargos, pues no aportó la información en los 9 formatos que le eran exigibles y por los cuales se le había propuesto la sanción.

3. Aplicación del principio de favorabilidad. El artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 modificó el artículo 651 del ET y si bien no estaba vigente al momento de la culminación del trámite administrativo sancionatorio es aplicable por resultar más favorable, toda vez que redujo al 1% el monto de la sanción por no suministrar información, que es más beneficiosa que la del 5%, que preveía la norma anterior.

Por esta razón, se declara la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y como restablecimiento del derecho se recalcula la sanción de \$449.981.000 a \$89.996.220.

4. Se violó el debido proceso del representante legal y el suplente. La DIAN no podía declarar deudores solidarios a los señores DDP y MMA, porque en el pliego de cargos los vinculó como deudores subsidiarios de la sociedad CYP S.A.S., pero en el acto sancionatorio y el que decidió el recurso de reconsideración los declaró deudores solidarios, sin justificación y con inobservancia de artículos 573, 793 y 798 del ET, que disponen que el incumplimiento de deberes formales, como no enviar información exógena, acarrea responsabilidad subsidiaria.

Por lo anterior, teniendo en cuenta la nulidad parcial de los actos demandados, a título de restablecimiento del derecho, se declara, también, que el representante legal y el suplente de éste no podían ser responsables solidarios de la actora y los desvinculó del proceso sancionatorio.

5. Sin costas procesales. No procede esta condena porque las costas no fueron

⁴ Índice 023 Samai del Tribunal.



demostradas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** apeló la sentencia de primera instancia y pidió que se nieguen las pretensiones de la demanda, para lo cual expuso lo siguiente⁵:

No hay violación al debido proceso. La vinculación del representante legal y el suplente se hizo como responsables subsidiarios desde el pliego de cargos. Y si bien, en la resolución sanción y la que decidió el recurso de reconsideración se resolvió señalarlos como deudores solidarios, esto se derivó de un *lapsus calami* o error de escritura, que se supera con la motivación de los actos administrativos, donde, de manera clara, se expuso que su responsabilidad se deriva de lo previsto en el artículo 571 del ET (obligados a cumplir deberes formales). En consecuencia, el Tribunal no estudió los actos administrativos en su pleno contexto, donde sustancialmente se evidencia que la responsabilidad que se imputa es la subsidiaria.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

No hubo oposición al recurso de apelación por parte de la demandante, durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4° del CPACA, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El Ministerio Público guardó silencio durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 6° del mismo código, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala decide si procede desvincular a los representantes legales principal y suplente de la sociedad actora como deudores solidarios de la sanción impuesta a dicha sociedad.

Sea lo primero precisar que aun cuando la apelante pide negar las pretensiones de la demanda y, por ende, revocar la sentencia apelada, la censura se planteó solo frente a la decisión de primera instancia de desvincular como deudores solidarios al representante legal y al suplente de la sociedad actora. En ese orden, la falta de sustentación respecto a las demás consideraciones y decisiones del *a quo* impide el estudio en esta instancia de aspectos distintos a los apelados (artículo 320 del CGP, aplicable a este asunto por remisión del artículo 306 del CPACA).

La Sala confirma la sentencia apelada, de acuerdo con las siguientes consideraciones:

De la responsabilidad por el incumplimiento de deberes formales de terceros. De acuerdo con el artículo 572 literal c) del ET, los representantes legales de las personas jurídicas deben cumplir deberes formales de sus representados, como el de presentar información exógena (artículo 631 del ET). Y el artículo 573 de la misma normativa dispone que **los obligados al cumplimiento de los deberes formales de terceros** responden subsidiariamente *“cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión”*. Similar previsión a la del artículo 573 del ET está consagrada en el artículo 798 del mismo estatuto.

⁵ Índice 023 Samai del Tribunal.



La responsabilidad subsidiaria comporta un beneficio de orden porque el acreedor puede exigir el cumplimiento de la obligación al deudor subsidiario únicamente cuando el obligado principal no haya satisfecho el crédito en su totalidad, al haber ejercido primero la acción de cobro en su contra. De modo que el deudor subsidiario tiene la prerrogativa de oposición al cobro directo, dado que su obligación es residual⁶, privilegio con el que no cuenta un deudor solidario, como lo ha puntualizado esta Sala⁷:

“la Responsabilidad Solidaria hace referencia a la obligación conjunta sobre una misma prestación, aunque en materia fiscal ésta se encuentra limitada por el monto de los aportes, de modo que para cada uno de los responsables, principal o solidario, se hace exigible al tiempo la obligación sustancial y con ello nace la posibilidad de ejercer en su contra el cobro coactivo.

La subsidiaria, en cambio, aunque esté previamente determinada en la ley, sólo opera de manera residual al cumplimiento de una condición, que es la que el deudor principal no pague; de forma tal que no puede iniciarse proceso de cobro coactivo contra el deudor subsidiario, sino cuando esté demostrado en la actuación que la labor de cobro en contra del deudor principal ha sido fallida”.

Así, dado que el origen de la sanción impuesta a los representantes legales principal y suplente es el incumplimiento del deber formal de presentar información exógena, la responsabilidad atribuible únicamente era la **subsidiariedad**, no la solidaridad que solo se ha previsto para los representantes legales en el evento del parágrafo del artículo 847 del ET, esto es, cuando omitan dar aviso a la DIAN de que el ente societario que representan entró en causal de disolución, caso en el cual las deudas insolutas les serán exigibles de manera solidaria⁸.

Por su parte, el artículo 793 del ET prevé la responsabilidad solidaria de los terceros por el **pago del impuesto del contribuyente (que es la obligación sustancial)**, lo que cobija a los socios, asociados, cooperados y asimilables, según la persona jurídica contribuyente que corresponda. Tal solidaridad conlleva que les sea exigible el cobro de las obligaciones sustanciales de manera directa y a escogencia de la administración tributaria (acreedora) entre el cúmulo de responsables (contribuyente, socios, etc.), presupuestos jurídicos en los que no tienen cabida los **representantes legales, quienes en su calidad de deudores subsidiarios tienen el beneficio de excusión**⁹.

La Sala ha precisado que los terceros que deban responder de manera subsidiaria o solidaria deben ser vinculados al proceso desde el acto preparatorio a aquel que impone de una sanción o determina un impuesto, para que así se les concedan las garantías propias del derecho al debido proceso y los actos administrativos les sean oponibles y constituyan un título ejecutivo válido en su contra¹⁰.

Además de las diferencias ya precisadas entre un deudor solidario y uno subsidiario, la Sala ha indicado que la vinculación de estos deudores al proceso de determinación de la obligación busca garantizar el debido proceso en la medida en que “*el deudor solidario o*

⁶ Sentencias de 28 de octubre de 2021, expediente 23654, y 30 de septiembre de 2021, expediente 25369, ambas con ponencia de la magistrada. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁷ Sentencias de 31 de julio de 2009, expediente 17103, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 19 de julio de 2017, expediente 21575. C.P. Milton Chaves García.

⁸ Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 794 del ET, sobre la responsabilidad de los socios y asimilables frente al pago de impuestos e intereses.

⁹ Sentencia de 12 de marzo de 2020, expediente 21565, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁰ Sentencia de 4 de noviembre de 2019, expediente 23018, CE-SUJ-4-011, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Ver, además, sentencia de 12 de marzo de 2020, exp. 21565, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



subsidiario puede interponer no sólo las excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, sino también las que emanan de su condición particular”¹¹.

Caso concreto

En el caso en estudio es un hecho no discutido que la sociedad actora incurrió en la infracción prevista en el literal a) del artículo 651 del ET, esto es, no entregar la información exógena correspondiente a la vigencia 2016, y por ello, luego de la aplicación del principio de favorabilidad, le corresponde pagar una multa equivalente a \$89.996.220. La sanción impuesta responde al incumplimiento de un deber formal de la sociedad demandante (artículo 631 del ET), caso en el cual, por mandato de los artículos 573 y 798 del ET, son responsables subsidiarios, el representante legal principal y el representante legal suplente de la sociedad actora.

Si bien en el pliego de cargos, la DIAN propuso vincular como deudores subsidiarios a los representantes legales principal y suplente de la sociedad demandante¹², al imponer la sanción los vinculó como deudores solidarios y ordenó notificar la sanción a DDP como representante legal principal y a MMA como representante legal suplente de CYP S.A.S. Y en el acto que resolvió el recurso de reconsideración insistió en la calidad de deudores solidarios de los referidos señores, pero con fundamento en los artículos 571 y 572 del ET.

Lo anterior denota que la sanción está falsamente motivada y que se violó el debido proceso a los señores DDP y MMA, pues debían ser vinculados al trámite sancionatorio en todo momento como deudores subsidiarios dado que la sociedad que legalmente representaban incumplió el deber formal de informar. No podían vincularse como deudores solidarios porque la obligación que se determinó a la sociedad actora no era el pago del tributo (artículo 793 del ET).

Cabe advertir que en este caso no se trata de un simple error de escritura por cuanto, como se precisó, es distinto el alcance de la responsabilidad subsidiaria y de la responsabilidad solidaria, de manera que la ambigüedad e incongruencia en que incurrió la DIAN, en el curso de la expedición de los actos administrativos, comportó una violación de las garantías procesales que no se puede entender superada bajo la tesis de un error de palabras, cuando las consecuencias para los representantes legales, principal y suplente se vio agravada de una etapa a otra injustificadamente.

En consecuencia, se confirma la sentencia de primera instancia.

2. Condena en costas. No se condena en costas en esta instancia, que incluyen las agencias en derecho (artículo 361 del CGP), pues de acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

¹¹ Sentencia de 14 de noviembre de 2019, exp 23018 CE-SUJ-4-011, C.P Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹² Índice 023 Samai del Tribunal.



Radicado: 25000-23-37-000-2021-00501-01 (28325)

Demandante: Control y Protección S.A.S.

Fallo

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>