



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., treinta (30) de abril de dos mil veinticinco (2025)

| | |
|-------------------|--|
| Referencia | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación | 17001-23-33-000-2019-00345-01 (28958) |
| Demandante | CONSTRUCTORA SANTA RITA LIMITADA |
| Demandada | DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN |
| Temas | Sanción por no enviar información. Información exógena año 2014. Carga argumentativa del recurso de apelación. |

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 22 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Quinta de Decisión, que resolvió¹:

“Primero. DECLÁRASE la nulidad parcial de las Resoluciones nº 102412018000023 del 19 de junio de 2018, y nº 10236201900370 del 4 de marzo de 2019, únicamente en lo que respecta al monto de la sanción por no reportar información exógena. Lo anterior, en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

Segundo. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, FÍJASE como sanción por no enviar información exógena a cargo de la Constructora Santa Rita Ltda., la suma de \$45'250.850.

Tercero. NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Cuarto. La entidad demandada dará cumplimiento al presente fallo en los términos previstos por el artículo 192 del CPACA, sin perjuicio de la carga impuesta a la parte actora en el inciso segundo de la disposición en mención.

Quinto. ABSTIÉNESE de condenar en costas en esta instancia (...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo pliego de cargos y su respuesta, la DIAN profirió la Resolución Nro. 102412018000023 del 19 de junio de 2018, mediante la cual impuso sanción por no enviar información en medios magnéticos por el año gravable 2014, tasándola en el 5%, conforme con el numeral 1) literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Contra esa decisión administrativa, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la Resolución Nro. 10236201900370 del 4 de marzo de 2019, que confirmó el acto sancionatorio.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo

¹ SAMAI del Tribunal, índice 17.



Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones²:

PRIMERA: Que se **DECLARE LA NULIDAD** de la **RESOLUCION No.102412018000023 del 9 de junio de 2018**, proferida por la **DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**, la cual impuso una sanción por el hecho sancionable “9. Información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada” al contribuyente **CONSTRUCTORA SANTA RITA LIMITADA** por valor de (...).

SEGUNDA: Que se **DECLARE LA NULIDAD** de la **RESOLUCION No.10236201900370 del 4 de marzo de 2019**, a través de la cual se decide el **RECURSO DE RECONSIDERACIÓN**, confirmando Resolución No.102412018000023 del 19 de junio de 2018.

TERCERA: Que como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho se levante la sanción impuesta a la **CONSTRUCTORA SANTA RITA LIMITADA**, se **DECLARE** que mi patrocinada no está obligada a pagar suma alguna derivada de la operación administrativa demandada.

CUARTO: Que como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho se **DECLARE** que la **CONSTRUCTORA SANTA RITA LIMITADA**, no tiene pendiente ninguna clase de **OBLIGACION DE IMPOSITIVA (sic) EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SUS COMPLEMENTARIOS (sic) POR EL AÑO GRAVABLE 2014**.

QUINTO: Que se declare que operó el silencio administrativo positivo frente al recurso de reconsideración (sic) interpuesto por la **CONSTRUCTORA SANTA RITA LIMITADA**, frente a la **RESOLUCION No.102412018000023 del 19 de junio de 2018**.

SEXTO: Que, como consecuencia de anterior (sic) declaración, se declare fallado a favor de la **CONSTRUCTORA SANTA RITA LIMITADA**, el mencionado recurso de reconsideración, radicado No.010E2018008332 presentado el 13 de octubre de 2018.

SEPTIMO: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada”.

A esos efectos, señaló como **normas violadas** los artículos 6, 29, 83, 95 (numeral 9), 209 y 363 de la Constitución Política; 683, 730, 731, 743, 746 y 829 del Estatuto Tributario; 37, 38, 65, 66, 67, 68, 69, 71, 72 y 73 de la Ley 1437 de 2011. El concepto de violación expuesto en la reforma de la demanda³, se sintetiza así:

Puso de presente que la Administración no tuvo en cuenta los argumentos expuestos por la sociedad desde el inicio del procedimiento.

Afirmó que los actos están viciados de **falsa motivación**, porque la sanción por no enviar información relativa al año gravable 2014, fue sustentada en el Decreto 2343 de 2015, que estableció las fechas de presentación de las obligaciones para el año gravable 2015. A partir de esto, señaló que, si bien, la declaración de renta y la exógena del año 2014 (en que se incurrió en el hecho sancionable), debían presentarse en el año 2015 “*nada tiene que ver con el año gravable 2015*”.

Además, destacó que el Decreto 2343 de 2015 es inexistente, como fue informado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en respuesta dada a un derecho de petición presentado sobre el particular, así: “*de acuerdo con la búsqueda realizada por esta Coordinación por la página web del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y en el Sistema Único de Información Normativa del Estado Colombiano -JURISCOL atentamente le informamos que la norma “Decreto 2343 de 2015” no ha sido expedida*”.

Alegó la **prescripción de la facultad sancionatoria**, pues conforme con el artículo 638 del Estatuto Tributario (en el caso estudiado en que la sanción se impuso en resolución

² SAMAI del Tribunal, índice 22. Expediente digital. «21ED_C01Princip_016ReformaDemandapdf(.pdf)». (Escrito integrado)

³ Ibidem.



independiente), el pliego de cargos debió expedirse dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la declaración de renta del año 2014. En efecto, dado que la declaración de renta de 2014 se presentó el 20 de abril de 2015, el pliego de cargos notificado el 10 de febrero de 2018, se expidió dos años y diez meses por fuera del término legal.

Debatió que, de manera equivocada, en los actos se da entender que la citada declaración se presentó en el año 2016, y no en el 2015 como en realidad sucedió. De manera que vulneró el debido proceso y el espíritu de justicia tributaria.

Señaló que **la resolución que resolvió el recurso de reconsideración fue notificada de manera irregular**. Explicó que el correo de citación para la notificación personal se remitió el 5 de marzo de 2019 y fue recibido por la sociedad el 6 de marzo siguiente. Así que los diez días para la notificación personal trascurrieron entre el 7 de marzo hasta el 20 de marzo de 2019. Sin embargo, el 20 de marzo de 2019, la DIAN fijó el edicto de manera anticipada, pues pretermitió un día que tenía la sociedad para notificarse personalmente del acto.

Lo anterior, porque conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, cuyo alcance fue precisado en la sentencia C-929 de 2005 de la Corte Constitucional, el término de notificación personal *“empieza a correr a partir del primer día hábil siguiente a la introducción al correo del aviso citatorio”*.

Y, que en consecuencia se **configuró el silencio administrativo positivo**, pues si bien la Administración tenía hasta el 13 de agosto de 2019 para resolver el recurso de reconsideración, la notificación del acto fue irregular y, por ende, violatoria del derecho de defensa y del debido proceso. De manera que, el recurso se entiende resuelto a favor de la sociedad⁴.

Oposición de la demanda

La DIAN⁵ se opuso a las pretensiones del actor, con fundamento en lo siguiente:

Dijo que los actos no están viciados de **falsa motivación**, porque se fundan en hechos probados dentro del expediente, particularmente, los relativos a la infracción del deber de presentar información exógena del año 2014, el ejercicio oportuno de la facultad sancionadora de la DIAN, y la adecuada notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Aclaró que, si bien, en los actos se incurrió en un error de digitación, en relación con la norma que establece los plazos de presentación de obligaciones para el año 2015, pues se citó el Decreto 2343 de 2015 cuando era el Decreto 2243 de 2015, esa disposición no fue el fundamento de la sanción, sino los artículos 638 y 651 del Estatuto Tributario. Agregó que, el decreto solo se citó de manera ilustrativa para precisar la interpretación del aludido artículo 638.

Sobre la **prescripción de la facultad sancionatoria**, explicó que la información exógena del año gravable 2014 se debía presentar hasta el 2 de junio de 2015, por tanto, en el 2015 se configuró el hecho irregular. Así, en cumplimiento del artículo 638 del Estatuto Tributario, la DIAN debía contabilizar los dos años para imponer la sanción mediante resolución independiente a partir de la fecha de presentación de

⁴ Citó el artículo 734 del Estatuto Tributario.

⁵ SAMAI del Tribunal, índice 22. Expediente digital. «22ED_C01Princip_017ContestacionDeman(.pdf)». «26ED_C01Princip_021ContestacionRefor(.pdf)».



la declaración de renta del periodo en que se cometió la conducta sancionable; que para el caso objeto de estudio correspondió al 21 de abril de 2016.

Manifestó que la **notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración** se hizo conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, pues se acudió en primer lugar al mecanismo de notificación personal, para lo cual se envió la citación el día 5 de marzo de 2019, de manera que, el término empezó a correr desde el 6 al 19 de marzo de 2019. Lo anterior, debido a que los 10 días para la notificación personal se cuentan a partir del día siguiente a la introducción del oficio de citación en el correo. Así las cosas, concluyó que no le asistía razón a la parte demandante al considerar que se había pretermitido el término de notificación personal por un día, y en tal sentido, tampoco tiene sustento el cargo de configuración del silencio administrativo positivo.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados, sin condenar en costas, con base en las siguientes consideraciones:

Señaló que **no se configuró el silencio administrativo positivo**, pues el acto que resolvió el recurso de reconsideración se notificó de forma oportuna. Explicó que la DIAN envió el aviso de citación el 5 de marzo de 2019, de modo que el término de diez días para la notificación personal operó desde el 6 de marzo hasta el 19 de marzo de 2019. Esto, porque conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado⁶, el término de notificación personal se cuenta a partir del primer día hábil siguiente a la introducción al correo del aviso de citación y no desde cuando este se recibe. Que, ante la no comparecencia, la DIAN acudió al mecanismo de notificación por edicto, el cual se fijó entre el 20 de marzo y el 03 de abril de 2019. De manera que, no se presenta ninguna irregularidad en la notificación.

Frente al cargo de **caducidad de la facultad sancionatoria**, manifestó que conforme con el artículo 638 del Estatuto Tributario y la sentencia de unificación del Consejo de Estado proferida el 14 de noviembre de 2019⁷, en los eventos en que la sanción se imponga en resolución independiente, el pliego de cargos debe expedirse dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó o debió presentarse la declaración de renta del periodo en que ocurrió la irregularidad (vencimiento del plazo fijado para aportar la información).

Relató que, la sociedad tenía la obligación de reportar la información exógena por el año 2014 hasta el día 2 de junio de 2015⁸, de manera que, la irregularidad sancionable se concretaba en esa fecha. Así, el término de caducidad de la facultad sancionatoria iniciaba desde la presentación de la declaración de renta del año 2015, lo que ocurrió el 21 de abril de 2016. Por tanto, a partir de esa fecha se contabiliza el término de dos años para la expedición del pliego de cargos, el cual, fue notificado el 14 de febrero de 2018, dentro del término legal. De modo, que no se configuró la caducidad de la facultad sancionatoria.

En cuanto al cargo de **falsa motivación**, manifestó que no se advirtió incoherencia en los elementos fácticos y jurídicos que sustentan la sanción, pues si bien, la información exógena corresponde al año gravable 2014, lo cierto es que, debe

⁶ Citó la sentencia del 7 de diciembre de 2022, exp. 26546, C.P. Milton Chaves García.

⁷ CE-SUJ-4-010 (exp. 22185), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁸ Conforme a las Resoluciones Nros. 000228 de 2013 y 000219 de 2014.



tenerse en cuenta en qué fecha se concretó la irregularidad, que para el caso ocurrió en el año 2015.

Ahora, señaló que, aunque le asiste razón al demandante en cuanto a la inexistencia del Decreto 2343 de 2015, ello no se traduce necesariamente en un vicio de los actos, pues se trató de un error de digitación, dado que también señalaron que dicha norma fijaba los plazos para presentar la declaración de renta del 2015, por lo que debe entenderse que realmente se refería al Decreto 2243 de 2015.

Posteriormente, el *a quo* procedió a aplicar de manera oficiosa el **principio de favorabilidad**⁹ conforme a las modificaciones incorporadas mediante la Ley 2277 de 2022, que redujo el porcentaje para el cálculo de la sanción por no enviar información del 5% a 1% y la limitó a 7.500 UVT. Así, reliquidó la sanción tomando como base las sumas respecto de las cuales no se envió información, y aplicando la tarifa del 1%; con lo cual se fijó en \$45.250.850.

Finalmente, **no condenó en costas** al considerar que los actos demandados se anularon parcialmente.

Recurso de apelación

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia¹⁰, para lo cual reprodujo literalmente, salvo algunos cambios de palabras, los argumentos expuestos en los cargos de la demanda, relativos a la nulidad de los actos demandados por *i) falsa motivación*, porque sustentan la sanción por no enviar información exógena del año 2014 en que la infracción se cometió en el año 2015 y en una regulación inexistente el Decreto 2343 de 2015; *ii) la prescripción de la facultad sancionatoria*, debido a que el pliego de cargos se expidió por fuera del término del artículo 638 del Estatuto Tributario, dos años después de la presentación de la declaración de renta del año 2014, *iii) la notificación irregular de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo positivo*, en tanto se pretermitió un día previsto para la notificación personal de dicho acto.

Y, solicitó que **no se condene en costas en segunda instancia**, en tanto no existen pruebas de su causación.

Oposición a la apelación

La parte demandada guardó silencio.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos demandados mediante los cuales se impuso a la sociedad Constructora Santa Rita Limitada la sanción por no enviar información exógena por el año gravable 2014.

⁹ Citó las sentencias 18 de mayo de 2023, exp. 27091, C.P. Wilson Ramos Girón; del 22 de junio de 2023 y del 5 de octubre de 2023, exps. 27267 y 26903, C.P. Milton Chaves García.

¹⁰ SAMAI de Tribunal, índice 21.



En el caso concreto, se encuentra que el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados porque aplicó de oficio el principio de favorabilidad, disminuyendo el valor de la sanción.

Sin embargo en la providencia se desestimaron los cargos de la demanda por cuanto consideró que: *i)* no se configura el silencio administrativo positivo, toda vez que no se presenta una irregularidad en el término de notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, debido a que la jurisprudencia del Consejo de Estado¹¹ señala que dicho plazo se cuenta a partir del primer día hábil siguiente a la introducción del correo, y no desde que este se recibe, como pretende el actor; *ii)* no operó la caducidad de la facultad sancionatoria, pues conforme con el artículo 638 del Estatuto Tributario y la sentencia de unificación del Consejo de Estado¹², el término de dos años para la expedición del pliego de cargos inició desde la presentación de la declaración de renta del año 2015, lo que ocurrió el 21 de abril de 2016, por tanto, dicho acto fue notificado el 14 de febrero de 2018, dentro de la oportunidad legal; *iii)* la actuación demandada no está viciada de falsa motivación, en la medida que no se presenta incoherencia en los elementos fácticos y jurídicos que sustentan la sanción, porque aunque la información exógena corresponde al año gravable 2014, la irregularidad se concretó el año 2015. Además, señaló que la mención en los actos del Decreto 2343 de 2015, se trató de un error de digitación, pues también informaron que aludían a la norma que fijaba los plazos para presentar la declaración de renta del 2015, de manera que realmente hacían referencia al Decreto 2243 de 2015.

Por su parte, en el recurso de apelación, el actor realizó una reproducción - transcripción literal-, salvo algunos cambios de palabras, de los argumentos expuestos en los cargos de la demanda por la falsa motivación de los actos, la prescripción de la facultad sancionatoria, la notificación irregular de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y la configuración del silencio administrativo positivo. Además, solicitó que no se condene en costas en segunda instancia, en tanto no existen pruebas de su causación.

En consecuencia, el apelante no cuestionó la interpretación normativa, la jurisprudencia y los argumentos de la sentencia de primera instancia que llevaron a determinar que los actos no incurren en falsa motivación, y que tampoco había operado la caducidad de la facultad sancionatoria, ni se configuraba una irregularidad en la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso. Así mismo, no presentó argumentos en contra de la afirmación del *a quo* respecto del error de digitación del Decreto 2343 de 2015, ni controvertió el conteo de los términos discutidos que sustentan la decisión judicial.

Así, los argumentos expuestos en la demanda, y repetidos en la apelación, fueron desestimados por el Tribunal, porque no desvirtuaban la actuación administrativa, de manera que, el recurso de apelación no controvierte la decisión del *a quo*, en tanto no discute las consideraciones que sustentan la sentencia, ni expone argumentos que den cuenta que el juzgador de primera instancia incurrió en una equivocación¹³.

Entonces, el recurso de apelación no expone motivos de inconformidad concretos y específicos en contra de esa providencia, ni mucho menos señala el material probatorio que, a su juicio, podría variar la decisión de primera instancia.

¹¹ Citó la sentencia del 7 de diciembre de 2022, exp. 26546, C.P. Milton Chaves García.

¹² Sentencia del 14 de noviembre de 2019, exp. 22185, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹³ En igual sentido, se pronunció la Sala en sentencia del 6 de marzo de 2025, exp. 28205, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Debe tenerse en cuenta que el artículo 320 del Código General del Proceso establece que el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente, respecto de los reparos concretos formulados por el apelante en su escrito de apelación. Entonces, teniendo en cuenta que mediante el recurso de apelación se ejerce el derecho de impugnación contra una determinada decisión judicial -en este caso, una sentencia-, le corresponde al recurrente confrontar los argumentos que el juez de primera instancia contempló para tomar su decisión, con sus propias consideraciones, para efectos de solicitarle al superior que decida sobre los puntos o asuntos que se plantean ante la segunda instancia.

En dicho sentido, se reitera que el apelante no planteó los reparos específicos y concretos en contra de la motivación que utilizó el Tribunal, por lo que es claro que se incumplió la carga argumentativa que recae sobre la parte que presenta el recurso de apelación, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 320 del Código General del Proceso.

Es por lo anterior, que los fundamentos de la sentencia recurrida se mantienen incólumes y no dan paso a modificarla en el marco de la función del juez de segunda instancia, que no es oficiosa¹⁴.

No obstante, en atención a que el principio de favorabilidad puede ser aplicado por el juez de oficio, la Sala verificó el cálculo de la sanción efectuado por el Tribunal con la norma más beneficiosa para el actor, esto es, la Ley 2277 de 2022, encontrando que fue realizado de acuerdo con lo previsto en dicha normativa, a excepción del cálculo del limitante de dicha multa (7.500 UVT) que fue determinado con las UVT del año 2022, cuando correspondía al del año de la infracción (2015). Sin embargo, esa inconsistencia no altera el cálculo del valor de la sanción, en la medida que no excede el limitante previsto en la norma¹⁵.

En consecuencia, se confirma la sentencia apelada.

Costas

No habrá condena en costas en esta instancia porque no existe prueba sobre su causación, tal y como lo exige el numeral 8 artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del 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. Confirmar** la sentencia del 22 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala Quinta de Decisión.

¹⁴ Sentencias del 13 de febrero, exp. 27475 y del 25 de julio de 2024, exp. 25786, CP. Wilson Ramos Girón que reiteran la sentencia del 13 de septiembre de 2012, exp. 17343, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez en la que se expresó que “el apelante debe exponer los argumentos soporte para modificar total o parcialmente la decisión de primera instancia y que, a la vez, sirven de marco para cumplir con la función, que no es oficiosa, de decidir la impugnación”.

¹⁵ En efecto, en virtud de lo dispuesto en la Ley 2277 de 2022 el valor de la sanción corresponde a la suma de \$45.250.850 (base: \$4.525.085.000 y tarifa: 1%), y la limitante de los 7.500 UVT determinado con las UVT del año 2015 (28.279) corresponde a la suma de \$212.092.500.



2. Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Señor ciudadano 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>