



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., ocho (08) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00749-01 (26437)
Demandante	BANCO COMERCIAL AV VILLAS S.A.
Demandado	SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL
Temas	Sanción por no informar. Principio de legalidad sancionatoria. Excepción de inconstitucionalidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 5 de agosto del 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A¹, que resolvió lo siguiente:

*“PRIMERO: En aplicación de lo previsto en los artículos 4° de la Constitución Política y 148 del CPACA, **INAPLÍCASE** para el caso concreto la Resolución No. SDH000403 del 12 de diciembre de 2013, por medio de la cual la Secretaría de Hacienda Distrital dictó disposiciones sobre la recepción de documentos tributarios y el recaudo de los tributos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por dicha entidad, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

*SEGUNDO: **DECLÁRASE** la nulidad de la Resolución No. DDI-013337 del 3 de mayo del 2018, por medio de la cual le fue impuesta al banco AV Villas SA la sanción prevista en el artículo 674 del ET como entidad autorizada para recaudar impuestos; y de la Resolución No. DDI-037.197 del 15 de agosto de 2018, que confirmó la anterior al desatar el recurso de reposición interpuesto; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

*TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que el banco **AV VILLAS SA**, no incurrió en la conducta sancionable descrita en el artículo 674 del E.T, aplicable por remisión del artículo 68 del Decreto 807 de 1993, y por ende que no está obligado al pago de la sanción impuesta en los actos administrativos que se anulan.*

CUARTO. Se niegan las demás pretensiones de la demanda.

QUINTO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

(...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 2 de enero de 2014, el Banco Comercial AV Villas S.A. (en adelante, el Banco) suscribió el Convenio Nro. 140011-0-2014 con la Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C., en virtud del cual se comprometió a recibir los documentos tributarios y a recaudar impuestos, anticipos, intereses, sanciones y demás tributos administrados por el Distrito Capital.

Previa expedición del pliego de cargos y su respuesta, el 3 de mayo de 2018, la

1 Samai Tribunal. Índice 23. PDF “38_SENTENCIA_SENTENCIA(.PDF) NroActua 23”



Administración profirió la Resolución Nro. DDI 013337 mediante la cual impuso al Banco la “sanción por haber incurrido en el hecho sancionable **SERIALES AUTOMÁTICOS DE TRANSACCIÓN ANULADOS NO INFORMADOS, vigencia 2016**” por valor de \$405.327.797, con fundamento en que los seriales anulados no fueron informados en forma oportuna, dentro de los dos días siguientes a la ocurrencia del hecho que ocasionó su anulación (cierre sucursal).

El 30 de mayo de 2018, el Banco interpuso recurso de reposición contra el acto sancionatorio, el cual fue resuelto mediante la Resolución Nro. DDI 037197 del 15 de agosto del 2018 que confirmó la sanción impuesta.

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

“A. Pretensiones principales

Primera: Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1. **Resolución Sanción No. DDI 013337 del 3 de mayo de 2018** proferida por la Oficina de Recaudo Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.
2. **Resolución No. DDI 037197 del 15 de agosto de 2018** proferida por la Oficina de Control de Recaudo Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

Segunda: Que **a título de restablecimiento del derecho** se declare que mi representada no adeuda suma alguna por la sanción establecida en los actos administrativos enunciados en la primera pretensión.

Tercera: Que **a título de restablecimiento del derecho** se declare responsable al Distrito Capital de Bogotá de los perjuicios patrimoniales generados a mi representada en virtud de los actos administrativos enunciados en la primera pretensión, en la cuantía que sea probada.

Cuarta: Que **a título de restablecimiento del derecho** se declare responsable al Distrito Capital de Bogotá a indemnizar a mi representada en las costas del proceso y los honorarios de mi apoderado causados durante el proceso.

En caso de no acceder a una o varias de las pretensiones objeto de la presente demanda, se solicita como pretensiones subsidiarias las siguientes:

B. Pretensiones subsidiarias

Primera: Declarar que no procede la sanción por errores de verificación contenida en la **Resolución Sanción No. 0013337 del 3 de mayo de 2018** y confirmada por la **Resolución No. DDI 037197 del 15 de agosto de 2018** al no ocasionarse un daño a la Administración Tributaria o a un tercero, la infracción cometida se hizo sin ánimo defraudatorio.

Segunda: Que se gradúe la sanción impuesta por la Autoridad Tributaria atendiendo los principios de proporcionalidad justicia y equidad prevista en el artículo 230 de la Constitución Política, puede graduar la sanción impuesta por las Autoridades tributarias.

Tercera: No condenar en costas a mi representada en caso de que sea denegadas las pretensiones principales y subsidiarias”.

La demandante invocó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 674 y 678 del Estatuto Tributario; 47 y 49 del Código de Procedimiento

² Samai, índice 2. PDF “ED_CUADERNO1_02DEMANDA(.pdf) NroActua 2”



Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 282 y 299 de la Ley 1819 de 2016; 55 y 68 del Decreto Distrital 807 de 1993; 43 del Decreto Distrital 362 de 2002; 1 del Acuerdo Distrital 671 de 2017; y 2 de la Resolución Nro. SDH-207 de 2017.

El concepto de la violación de las disposiciones reseñadas se resume así:

1. Falta de competencia temporal

Explicó que las resoluciones impugnadas son nulas porque fueron proferidas y notificadas por fuera del término establecido en el artículo 49 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, norma aplicable en virtud de los artículos 2 y 47 *ibidem*, que sujetan a ese ordenamiento los procedimientos sancionatorios no regulados en normas especiales.

Que dicho supuesto se presenta en este caso, porque ni el artículo 68 del Decreto 807 de 1993, que regula la sanción por manejo de información de las entidades recaudadoras, como tampoco la norma a la que se remite, el artículo 678 del Estatuto Tributario, prevén el término para notificar la resolución sanción y resolver los recursos interpuestos. Agregó que no es procedente que la Administración aplicara el artículo 55 del Decreto 807 de 1997 puesto que *"refiere a un procedimiento de carácter general para imponer sanciones contempladas en el ordenamiento tributario del Distrito Capital distintas a las que se refiere el artículo 68 del Decreto Distrital"*.

Resaltó que la resolución sanción se notificó el 05 de mayo de 2018, casi dos meses después del término de 30 días previsto en el artículo 49 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, circunstancia que también ocurrió con la resolución que resolvió el recurso de reposición, y en esa medida, ambos actos están viciados de nulidad por falta de competencia temporal.

2. Ausencia del hecho sancionable

Afirmó que los actos demandados establecen la sanción con fundamento en un supuesto no contenido en el artículo 674 del Estatuto Tributario (antes de la Ley 1819 de 2016) por cuanto la norma solo contempla como infracción el no envío de la información, y en este caso, el Banco reportó los seriales que no fueron utilizados, antes de la expedición del pliego de cargos.

Que por lo anterior, el Banco no incurrió en el hecho sancionable *"autoadhesivos no informados durante la vigencia fiscal 2016"*, por cuanto si bien, no cumplió con el término para entregar la información previsto en la Resolución SHD 000403 de 2013, sí informó los seriales (40.303) que fueron anulados debido al cierre de la sucursal *"Oficina 074 – Estrada"*, como consta en el reporte de validación de archivos del 14 de marzo de 2017, individualizado con el numero secuencial 1077 e identificador 583698.

Agregó que, la norma aplicable era el artículo 674 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1819 de 2016, por ser la más favorable en materia sancionatoria, y, en todo caso, bajo dicha versión, tampoco incurrió en los supuestos sancionables.

Explicó que esta modificación supeditó la sanción al acaecimiento de un registro anulado que identifique una operación ejecutada por el agente recaudador, tal como declaraciones, recibos o documentos recibidos. De suerte que la sanción solo aplicaría cuando se utilice efectivamente el serial por parte del agente en alguna operación, y, en contraposición, si el serial no identifica una declaración, recibo o



documento, no ocurriría el hecho sancionable, como aconteció en el presente caso pues los seriales no se usaron en ninguna transacción llevada a cabo por el Banco. Lo que implica que, no se afectó la eficiencia del recaudo tributario.

Por lo anterior, estimó que dada la ausencia de hecho sancionable, no procedía aplicar el artículo 674 del Estatuto Tributario, en ninguna de sus versiones.

3. Falta de aplicación del principio de favorabilidad

Trajo a colación las sentencias de la Corte Constitucional C-592 de 2005, y del Consejo de Estado del 23 de enero del 2014, Exp. 2002-176, C.P. María Claudia Rojas Lasso, y del 17 de mayo del 2018, Exp. 2010-642 C.P. Stella Jeannette Carvajal, sobre el principio de favorabilidad, para señalar que si bien, la conducta se cometió antes de la vigencia de la Ley 1819 de 2016, la norma más favorable era la versión modificada por dicha ley, pues según esta *“para que exista un hecho sancionable por “errores de verificación” (SIC) es que los seriales que no se informen DEBEN IDENTIFICAR UNA DECLARACIÓN RECIBO O DOCUMENTO DE UN TERCERO”*. Supuesto que como se explicó, no se incurre con los seriales anulados.

Añadió que el Acuerdo 671 de 2017 acogió el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, por lo que el principio de favorabilidad es aplicable en el ordenamiento distrital.

Aseveró que constituye un vicio de la actuación administrativa que la sanción se sustente en el supuesto contemplado en el artículo 674 del Estatuto Tributario, antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016, en tanto desconoce el principio de favorabilidad, además que, la citada ley debió aplicarse porque estaba vigente antes de la imposición de la sanción.

4. Pérdida de ejecutoria

Sostuvo que, en el proceso sancionatorio se aplicó la Resolución Nro. SDH 000403 de 2013, derogada por la Resolución Nro. 429 de 2016, que a su vez, fue objeto de derogatoria por la Resolución Nro. 207 de 2017. Que en consecuencia, se configura el decaimiento de los actos administrativos demandados, pues los fundamentos de derecho que utiliza la Administración para sancionar al Banco desaparecieron del ordenamiento jurídico con anterioridad a la expedición del pliego de cargos.

5. Falsa motivación

Dijo que los actos demandados incurren en falsa motivación, porque no se configura el hecho sancionable ni el daño del bien tutelado, por el hecho de informarse en forma tardía los seriales anulados, y además, en tanto no fueron utilizados en las transacciones del Banco, por lo que no se produjo daño alguno a la Administración ni a terceros. Que en todo caso, la Administración no demostró la ocurrencia del hecho sancionable ni el ánimo defraudatorio en la comisión de la conducta, como lo precisa la sentencia de la Corte Constitucional C-160 de 1998. Mas todavía cuando el Banco informó los seriales anulados sin necesidad de procesos de persuasión.

Alegó que también hay lugar a la falsa motivación, porque la sanción se aplicó sin atender al principio de proporcionalidad, puesto que no se tiene en cuenta la conducta del Banco (presentación tardía de la información sobre seriales no utilizados en transacciones de la entidad). Y advirtió que, aunque los actos se fundamentan en el supuesto sancionatorio del artículo 674 del Estatuto Tributario,



antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016, no aplicó la graduación de la sanción prevista en esa norma.

Anotó que jurisprudencialmente se ha sostenido que el Estado no puede imponer sanciones objetivas, sino que debe consultar aspectos subjetivos, sobre lo cual trajo a colación la sentencia C-546 de 2000. Agregó que, la Administración desconoce que el artículo 674 del Estatuto Tributario sanciona el hecho de no informar, pero no que la información se remita en una fecha cierta, como sí lo hace el artículo 651 ibidem.

Oposición de la demanda

La Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C. contravirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos³:

Frente a la **notificación extemporánea y falta de competencia temporal**, afirmó que la resolución sanción fue notificada con sujeción al artículo 55 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 28 del Decreto 362 de 2002, norma aplicable a todos los procesos sancionatorios adelantados por la Secretaría Distrital de Hacienda. Que en virtud de esta norma, la notificación se realizó dentro del término de 6 meses, el 8 de mayo de 2018, vencido el plazo de 15 días para dar respuesta al pliego de cargos, que en este caso, fue prorrogado 30 días más, por solicitud del Banco.

Aseveró que la notificación de la resolución que resuelve el recurso de reposición se regula por el artículo 732 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión del artículo 2 del Decreto 401 de 1999 y del artículo 162 del Decreto 1421 de 1993. Por lo anterior, el acto se notificó dentro del término de un año, el 28 de agosto de 2018, contado desde la interposición del recurso, el 30 de mayo de 2018.

En cuanto a la **ausencia del hecho sancionable**, se refirió a la Resolución SDH 000403 de 2013, norma que rigió el procedimiento de recepción de documentos tributarios hasta el 31 de diciembre de 2016. Destacó que el artículo 33, establecía que la entidad recaudadora debía reportar la anulación *“dentro del término de dos (2) días hábiles siguientes a la ocurrencia del hecho de anulación”*.

Transcribió la comunicación del Jefe de Soporte Operativo de Convenios del Banco de 31 de marzo de 2017, reiterada en la respuesta al pliego de cargos, para demostrar que la entidad financiera reconoció que 40.303 seriales anulados por el cierre de la sucursal Estrada, estaban pendientes de reportar, lo cual además evidencia que, el Banco no cumplió su obligación de informar los seriales dentro de los 2 días hábiles siguientes a la ocurrencia del hecho de anulación.

Dijo que el anterior supuesto da lugar a la sanción prevista en el numeral 2 del artículo 674 del Estatuto Tributario (antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016), y el artículo 55 de la Resolución SDH 000403 de 2013. Resaltó que el citado artículo 55 precisa que los saltos en la impresión o generación del consecutivo del orden de los seriales automáticos de transacción que no sean enterados a la entidad serán catalogados como anulados no informados, situación en que se enmarca el caso analizado.

Hizo hincapié en la responsabilidad y cuidado de la entidad recaudadora con el manejo de la información, de donde se desprende que debe entregar la información

³ Samai, índice 2, PDF “ED_CUADERNO1_14CONTESTACIONDEMAND(.pdf) NroActua 2”



oportunamente, situación que no se dio en este caso, siendo que conocía de tiempo atrás las normas, sus obligaciones y procedimientos. Y advirtió que el Banco no demostró que no tuviera responsabilidad en ese hecho.

Acotó que el incumplimiento de los plazos constituye conducta sancionable que afecta las funciones de la Secretaría Distrital de Hacienda, el control de la información a su cargo y, además, genera un riesgo en el manejo de datos que afecta a los contribuyentes. Aclaró que término para la entrega de información previsto en el artículo 33 de la Resolución SDH 000403 de 2013, es necesario para controlar la situación del recaudo y garantizar la fidelidad de los datos estadísticos.

En lo que toca **a la aplicación del principio de favorabilidad**, expresó que la norma más favorable era la aplicada al Banco en los actos, pues la tarifa de la sanción, con la modificación de la Ley 1819 de 2016, era de 5 UVT, en contraste con la aplicada a la entidad (1 UVT). Al respecto, trajo a cita el Concepto 1242 de 2017 de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá. Explicó que, además, aplicó los factores de gradualidad, proporcionalidad y lesividad del artículo 56 de la Resolución SDH-000403 de 2013.

Frente a la **pérdida de ejecutoria**, manifestó que las sanciones administrativas deben aplicarse conforme con la norma vigente al momento de incurrir en el hecho sancionable y no al momento de imponer la sanción, tal como lo dispuso el Consejo de Estado en Sentencia 16693 de 2010, por lo cual el argumento de la actora es errado.

Respecto a la **ausencia de daño al bien jurídico tutelado (recaudo)**, insistió en que el incumplimiento del Banco afectó la obligación de garantizar la calidad y seguridad de la información.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró la nulidad de los actos impugnados y ordenó la inaplicación de la Resolución Nro. SHD 000403 de 2013, con fundamento en las siguientes consideraciones⁴:

Sobre la **falta de competencia temporal**, aclaró que no existe un vacío normativo que se deba llenar con el procedimiento administrativo general, pues el procedimiento sancionatorio se encuentra regulado en las normas distritales.

Precisó que el artículo 55 del Decreto 807 de 1993 es la norma aplicable para determinar la competencia temporal de la Administración Distrital para expedir actos sancionatorios, entre esto, los relativos a la sanción de las entidades bancarias recaudadoras. Que conforme con esta norma, la Administración debía proferir la resolución sanción dentro de los 6 meses siguientes al vencimiento del plazo para dar respuesta al pliego de cargos, término que se cumplió en el presente caso, pues el acto fue notificado el 9 de mayo de 2018, teniendo la Secretaría de Hacienda hasta el 30 de julio de 2018 para notificarla.

Afirmó que tampoco existe vacío normativo en torno al término para notificar la resolución que resuelve el recurso de reposición, pues el artículo 732 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión del Decreto 807, lo regula en un año contado desde la interposición del recurso, tiempo que, en el caso, fue igualmente respetado.

⁴ Samai Tribunal. Índice 23. PDF "38_SENTENCIA_SENTENCIA(.PDF) NroActua 23"



En cuanto a **la procedencia de la sanción**, indicó que los actos imponen la sanción por errores de verificación con fundamento en que el Banco no informó 40.303 seriales anulados en el término previsto en el artículo 33 de la Resolución SDH 000403 de 2013.

Aclaró que la sanción por errores de verificación no cambió con la Ley 1819 de 2016, pues el hecho sancionable continuó siendo el mismo, lo único que se modificó fue el monto de la sanción que pasó de 1 UVT a 5 UVT, de suerte que la nueva disposición no es más favorable para el contribuyente y, en consecuencia, no era aplicable el *principio de favorabilidad*.

Frente a la **pérdida de ejecutoria de los actos**, señaló que no se presenta en el caso analizado, la Resolución SDH 000403 de 2013 que le sirve de fundamento, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre del año 2016, año en que ocurrió el hecho sancionable. Que por lo anterior, era un acto válido que solo fue desprovisto de su vigencia cuando entró a regir la resolución que lo derogó y, considerando sus efectos hacia el futuro, era el sustento normativo aplicable a la sanción impuesta.

En relación con la **configuración del hecho sancionable**, sostuvo que el incumplimiento a que se refiere el artículo 674 del Estatuto Tributario, corresponde al hecho de no informar los seriales anulados, sin estar condicionado a un aspecto temporal. Aclaró que la sanción por extemporaneidad en el envío de información por parte de las entidades recaudadoras, se encuentra regulada en el artículo 676 del Estatuto Tributario.

Argumentó que, en virtud del principio de tipicidad y taxatividad en materia sancionatoria, la entrega tardía de información no estaba castigada con la sanción del artículo 674 del Estatuto Tributario, por lo que la conducta del Banco no encuadraba en el supuesto de la norma sancionatoria. Que en consecuencia, no era procedente la sanción.

Advirtió que la Resolución No. SDH 000403 de 2013, *“para el 2016 producía efectos jurídicos, por cuanto aún no había sido derogada, y que también es sustento de la sanción impuesta a la sociedad actora, pues hace extensiva la entrega tardía al hecho sancionable descrito en el artículo 674 del E.T., lo cual contraría dicha disposición normativa, atendiendo el principio de taxatividad en materia sancionatoria, con fundamento en el artículo 148 del CPACA, la Sala inaplicará dicha resolución, por contrariar normas superiores, conforme al análisis jurídico efectuado en precedencia.”*

A partir de lo anterior, declaró la nulidad de los actos demandados y, como restablecimiento del derecho, que la demandante no incurrió en la conducta sancionable del artículo 674 del Estatuto Tributario.

Por último, desestimó la pretensión sobre perjuicios patrimoniales, en tanto el actor no demostró el perjuicio que los actos le causaron. Y, ordenó no condenar en costas, al no encontrarlas probadas en el proceso.

Recurso de apelación

La **demandada** apeló la decisión de primera instancia con fundamento en lo siguiente⁵:

Frente a **la sanción impuesta**, señaló que la obligación del Banco de aportar la

⁵ Samai Tribunal, índice 27, “43_RECIBEMEMORIALES_APELACIONES ENTENCIA(.PDF) NroActua 27”



información en tiempo, corresponde a un deber legal, que si bien se fijó en la cláusula tercera del contrato de adhesión No. 140011-0-2014 de 2014, supone que el incumplimiento del mismo, quebranta el normal y correcto funcionamiento de la Administración, por lo cual, no puede ser un eximente de responsabilidad que la información se haya presentado de forma tardía; para ello se establecieron los plazos. Además que, con la suscripción de estos contratos, los entes recaudadores se sujetan al régimen sancionatorio, tal como se desprende del artículo 6 del Decreto Distrital 344 del 2013

Se refirió a los artículos 674 del Estatuto Tributario y 55 de la Resolución SDH 000403 de 2013 y adujo que, con base en el deber de responsabilidad en cabeza del Banco y su conocimiento de las normas aplicables, la entidad no demostró la ausencia de responsabilidad en los hechos constitutivos de la sanción impuesta, habida cuenta del retardo en la entrega de la información, pues lo que posibilita la sanción es el incumplimiento de la obligación del convenio de recaudo.

Precisó que los errores de verificación, las inconsistencias en la información remitida y el incumplimiento de los plazos constituyen conductas sancionables que afectan el debido cumplimiento de las funciones de la Secretaría Distrital de Hacienda, el control de la información a su cargo y constituye la creación de un riesgo en el manejo de datos que afectan de manera directa la información tributaria de los contribuyentes, así como también la posible ocurrencia de fraudes que afectarían las arcas Distritales.

Resaltó que la entidad recaudadora no cumplió el término de dos días hábiles para reportar los seriales anulados, tal como el Banco lo aceptó expresamente, y que dicho término existe para controlar la situación del recaudo. Agregó que la no entrega de la información requerida por parte del Banco es sancionable ya que no puede dejarse al arbitrio de la entidad recaudadora de información, el momento en el cual ellos consideren que pueden enviarla.

Sobre la **excepción de inconstitucionalidad**, explicó su alcance y precisó que para hacer uso de ella es necesario que la contradicción entre la norma y la Constitución Política sea manifiesta, lo que no ocurre en el presente caso, en tanto no se realizó un cotejo de las normas para establecer si la Resolución SDH-000403 de 2013 era inconstitucional. Mucho menos para declarar, con base en la pretendida excepción de inconstitucionalidad, la nulidad de los actos acusados.

Insistió que el plazo fijado en el artículo 33 de la Resolución SDH-000403 de 2013, obedece a que es necesario establecer una fecha cierta en la que el banco deba reportar los seriales anulados, pues, de no ser así, sería imposible controlar la situación del recaudo, en razón a que el banco podría allegarla en cualquier momento, afectándose así la fidelidad de los datos estadísticos del recaudo.

Dijo que se configura el hecho sancionable, porque es evidente que al no entregar la información dentro del plazo señalado, se tiene por no presentada. Consideró que es un error de interpretación concluir que el hecho sancionable no existió, a pretexto de que la información finalmente sí fue entregada.

Oposición a la apelación

La **actora** no presentó oposición a la apelación.



Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En atención a los cargos de apelación presentados por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sala determinar si el Banco incurrió en el hecho sancionable del artículo 674 del Estatuto Tributario, y además, si procedía inaplicar vía excepción de inconstitucionalidad, la Resolución Nro. SDH 000403 de 2013, expedida por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá.

2. Procedencia de la sanción del artículo 674 del Estatuto Tributario. Configuración del hecho sancionable

En los actos demandados, la Administración impuso sanción al Banco, con fundamento en el numeral 2º del artículo 674 del Estatuto Tributario y, los artículos 33, 36 y 55 de la Resolución Nro. SDH 00043 de 2013, debido a que ***“se determinó un hecho existente y sancionable, donde quedó debidamente probado que el Banco sí presentó adhesivos anulados no reportados en forma oportuna para la vigencia 2016, como son los del No. 5207401004479 al 5207401044781 (40.303) que corresponden a una oficina que dejó de operar y en la cual la entidad recaudadora debió seguir el procedimiento indicado como es reportar como anulados aquellos seriales de transacción no utilizados, de conformidad con los artículos 33 y 36 de la Resolución No. SDH-000403 del 12 de diciembre de 2013 y el convenio suscrito; sin embargo, éstos debían ser reportados en el momento de la ocurrencia del hecho (17 de octubre de 2016), fecha cuando se cerraron las sucursales que dejaron de operar y solamente fue reportado hasta el 14 de marzo de 2017”***.⁶ (Énfasis propio)

El Tribunal le dio la razón al demandante, por considerar que la actuación del Banco de reportar los seriales anulados de manera extemporánea, no corresponde al hecho sancionado en el artículo 674 del Estatuto Tributario, en tanto esta norma regula la sanción por el no envío de información.

La demandada apeló la decisión de primera instancia, bajo el argumento de que, en virtud de los artículos 674 ibídem, 33 y 55 de la Resolución Nro. SDH 403 de 2013, y el convenio de recaudo, el envío tardío de los seriales anulados constituía un hecho sancionable, pues era responsabilidad del Banco remitir la información tributaria de manera oportuna, dado que su incumplimiento pone en riesgo el recaudo y manejo de la misma, y quebranta el funcionamiento de la Administración.

A ese respecto, la Sala pone de presente que el hecho sancionado relativo a la entrega extemporánea de adhesivos anulados, se constata en las siguientes pruebas:

- En el acta final de conciliación y cierre de recaudo de la vigencia 2016, suscrita por la Administración y el Banco, en el mes de marzo de 2017⁷, se indica que de acuerdo con el proceso de revisión de los seriales automáticos de transacción reportados, se encuentran faltantes 40.303.
- Con ocasión de la mencionada acta, el Banco aclaró que los seriales faltantes corresponden al cierre de una sucursal, por lo que procedió a reportar los 40.303

⁶ Fls 71 y vto cp

⁷ Fls 98 a 100 cp

adhesivos anulados el 14 de marzo de 2017⁸. Lo cual fue validado por la Administración mediante el documento “información adhesivos reporte validación de archivos”, que informa “archivo magnético aceptado”⁹.

- Posteriormente, mediante el pliego de cargos del 17 de noviembre de 2017, la Administración inició el procedimiento sancionatorio¹⁰.

De lo anterior, se observa que los seriales no utilizados y anulados por cierre de sucursal fueron informados por el Banco antes de la expedición del pliego de cargos, hecho que no fue discutido por la Administración.

Por tanto, se procede a verificar si esta infracción encuadra en los fundamentos normativos de los actos sancionatorios, que son los siguientes:

La Resolución Nro. SDH 000403 de 2013 “por la cual se dictan disposiciones sobre la recepción de documentos tributarios y el recaudo de los tributos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses, administrados por la Secretaría Distrital de Hacienda”:

“ARTÍCULO 33.- Información de seriales automáticos de transacción anulados o repetidos. La sucursal u oficina designada como centralizadora, cuando se presente anulación o repetición de seriales automáticos de transacción, **deberá reportarlo** en archivo magnético, conforme a los lineamientos establecidos en el Documento Técnico, Anexo No. 1 de la presente Resolución, **dentro del término de dos (2) días hábiles siguientes a la ocurrencia del hecho de anulación o repetición**, previo diligenciamiento del formato denominado Planilla de Seriales Anulados o Repetidos, Anexo No. 7 de la presente Resolución.

La planilla elaborada y firmada por el funcionario responsable de la entidad recaudadora, deberá quedar para verificación posterior por parte de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá - DIB - Oficina Control Agentes de Recepción y Recaudo, en la sede de la oficina que actué como centralizadora”.

“ARTÍCULO 36.- Anulación de números seriales de transacción no utilizados.

La anulación de seriales automáticos de transacción se dará en los siguientes eventos:(...)

Por sucursales que dejen de operar (...)”

“ARTÍCULO 55.- (Sic) Sanciones a las Entidades Recaudadoras. Cuando una entidad recaudadora incumpla las obligaciones señaladas en el Decreto Distrital No. 344 de 2013, sus modificatorios y en la presente Resolución, quedará sometida al régimen sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario Nacional. Conforme a la remisión expresa hecha por los artículos 67 y 68 del Decreto Distrital 807 de 1993 y en las demás normas concordantes.

De conformidad con lo señalado en el artículo 674 numeral 2 del Estatuto Tributario Nacional, los saltos en la impresión del consecutivo del orden de los seriales automáticos de transacción, deberán reportarse en medio magnético dentro del término que tiene la entidad recaudadora para la entrega de la información, so pena de entenderse como anulados no informados. (...). (Énfasis propio)

Con fundamento en esta última norma, el Distrito se remitió al numeral 2º artículo 674 del Estatuto Tributario, vigente para el año de comisión de la infracción (2016), que disponía:

“ARTÍCULO 674. Errores de verificación. Las entidades autorizadas para la recepción de las declaraciones y el recaudo de impuestos y demás pagos originados en obligaciones tributarias, incurrirán en las siguientes sanciones, en relación con el incumplimiento de las obligaciones derivadas de dicha autorización:

⁸ FI 102 cp.

⁹ FI 97 cp.

¹⁰ FI 103 cp. En el pliego de cargos se relaciona el artículo 36 de la Resolución SDH-000403, el cual precisa que la anulación de los seriales se presenta, entre otros eventos, “por sucursales que dejen de operar”.



1. *Hasta 1 UVT por cada declaración, recibo o documento recepcionado con errores de verificación, cuando el nombre, la razón social o el número de identificación tributaria, no coincidan con los que aparecen en el documento de identificación del declarante, contribuyente, agente retenedor o responsable.*
2. ***Hasta 1 UVT por cada número de serie de recepción de las declaraciones o recibos de pago, o de las planillas de control de tales documentos, que haya sido anulado o que se encuentre repetido, sin que se hubiere informado de tal hecho a la respectiva Administración de Impuestos, o cuando a pesar de haberlo hecho, tal información no se encuentre contenida en el respectivo medio magnético.***
3. *Hasta 1 UVT por cada formulario de recibo de pago que, conteniendo errores aritméticos, no sea identificado como tal; o cuando a pesar de haberlo hecho, tal identificación no se encuentre contenida en el respectivo medio magnético.” (Énfasis propio)*

La Sala encuentra que si bien, el numeral 2º del artículo 674 del Estatuto Tributario hace referencia a la información sobre los seriales anulados o repetidos, respecto de estos, la conducta que se sanciona es: *i)* no informar de tal hecho a la Administración, y *ii)* reportar pero sin incluir la información en el medio magnético. Como se observa, en ambos casos se sanciona *el hecho de no informar* los seriales anulados y repetidos, el primero por la omisión, y el segundo por el reporte sin la información.

Nótese que en esta norma no se contempló como hecho sancionable, la presentación tardía de la información sobre los seriales anulados o repetidos, sino la omisión en el cumplimiento de dicho deber. Lo anterior porque la infracción se concreta en el hecho de no informar la anulación o repetición de los seriales, más no que la información no fuera reportada en determinado período de tiempo.

Así, al no haberse regulado la sanción por el reporte extemporáneo de los seriales anulados en el artículo 674, esta disposición no puede servir de fundamento legal para sancionar esta infracción, en atención al principio de tipicidad, que exige que las sanciones siempre atiendan a la descripción normativa que establece de manera específica y precisa las conductas que pueden ser sancionadas.

En virtud de ese principio, tampoco puede considerarse que el supuesto sancionado de *no informar* los seriales anulados o repetidos, pueda extenderse a la conducta de *presentación extemporánea*, porque se tratan de infracciones diferentes, en tanto en esta última se cumple con la obligación de informar aunque de manera tardía.

Por lo anterior se debe tener en cuenta que, en el expediente está probado que antes de que iniciara el procedimiento sancionatorio, el Banco había remitido la información faltante sobre los seriales anulados, sin que la misma fuera controvertida, razón por la cual, no era procedente que la Administración desde el pliego de cargos aplicara el citado artículo 674 del Estatuto Tributario para sancionar bajo el supuesto de reporte extemporáneo.

En cuanto a los demás fundamentos que invoca la parte demandada, como los artículos 33, 36 y 55 de la Resolución Nro. SDH 00403, y el convenio de recaudo, se encuentra que en virtud del principio de legalidad, estos no pueden sustentar la sanción impuesta. En efecto, el principio de legalidad en el ámbito del derecho sancionador tiene como fundamento los artículos 6 y 29 de la Constitución Política y, propende porque el ejercicio del poder estatal se supedite a la ley vigente en el momento de ocurrencia de los hechos constitutivos de infracción al ordenamiento. Lo que lleva a precisar que las sanciones impuestas a las entidades recaudadoras



de información tributaria por parte del Distrito Capital, se encuentran reguladas en el Estatuto Tributario¹¹.

Es por lo anterior que no se puede confundir la responsabilidad adquirida en un contrato o las reglamentaciones sobre el recaudo de información tributaria, con el establecimiento de una sanción, pues se repite, la misma deviene de la ley, en la que debe establecerse de manera clara y precisa el supuesto sancionable, así como la base y la tarifa.

No obstante, se advierte que el Tribunal ordenó la inaplicación de la Resolución Nro. SDH 000403 de 2013, que dicta disposiciones sobre la recepción de documentos tributarios y el recaudo de los tributos administrados por la Secretaría Distrital de Hacienda, por considerar que *“hace extensiva la entrega tardía al hecho sancionable descrito en el artículo 674 del E.T.”*

En particular, se observa que el Tribunal se refirió al párrafo del artículo 55 de la citada resolución, que establecía:

*“De conformidad con lo señalado en el artículo 674 numeral 2 del Estatuto Tributario Nacional, los saltos en la impresión del consecutivo del orden de los seriales automáticos de transacción, **deberán reportarse en medio magnético dentro del término** que tiene la entidad recaudadora para la entrega de la información, **so pena de entenderse como anulados no informados**”.* (Énfasis propio).

Para la Sala, esta disposición debe entenderse en el marco de la sanción que es objeto de reglamentación, esto es, la prevista en el artículo 674 del Estatuto Tributario, y en consecuencia, parte del supuesto de que la información no fue reportada por la entidad recaudadora.

En esas condiciones, lo que señala la norma es que para efectos de la sanción por no enviar información, una vez vencido el término para reportar los seriales anulados, los mismos se tendrán como no informados, sin que pueda considerarse que esta reglamentación contemple el envío extemporáneo de información, debido a que no es el hecho sancionado regulado.

De tal manera que, para solucionar el presente caso no debe atenderse a lo señalado en dicha disposición, pues la misma no guarda relación directa con el envío de información extemporánea en que incurrió el actor.

Por las razones expuestas, la Resolución Nro. SDH 000403 de 2013, y en específico, el artículo 55 no puede ser objeto de inaplicación por inconstitucionalidad ni ilegalidad, además, porque la regulación que trae del artículo 674 del Estatuto Tributario no es aplicable al caso concreto, pues la infracción cometida por el contribuyente fue el envío tardío de la información. Otra cosa es que la Administración hubiere pretendido darle un alcance que no está previsto en la norma, a partir de la aplicación equivocada de la norma sancionatoria.

¹¹ Dicha remisión fue prevista en el artículo 68 del Decreto Distrital 807 de 1993: **Artículo 68º**.- Sanciones relativas al manejo de la información. Cuando las entidades recaudadoras incurran en errores de verificación, inconsistencias en la información remitida a la Dirección Distrital de Impuestos o en extemporaneidad en la entrega de la información, se aplicará lo dispuesto en los artículos 674, 675, 676 y 678 del Estatuto Tributario Nacional. Como también, en el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993 por el cual se establece el régimen especial para el Distrito Capital de Bogotá: **Artículo 162. Remisión al Estatuto Tributario**. Las normas del estatuto tributario nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste.



En consecuencia, no procede la declaratoria de inaplicación de la Resolución Nro. SDH 000403 de 2013, ordenada por el Tribunal.

Así las cosas, la Sala encuentra que no se configura el hecho sancionado en el artículo 674 del Estatuto Tributario, norma que sirvió de sustento legal de la sanción impuesta en los actos demandados.

En virtud de lo expuesto, se revocará el ordinal primero de la decisión de primera instancia, referente a la inaplicación de la Resolución SDH 000403 de 2013, y en lo demás se confirmará la sentencia apelada.

En cuanto a las costas (agencias en derecho y gastos del proceso), no se condenará en esta instancia por cuanto, conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el expediente no se encuentran pruebas de su causación.

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.

FALLA

1. **Revocar** el ordinal primero de la sentencia de primera instancia, proferida el 5 de agosto del 2021, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. **Confirmar en lo demás**, la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta 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)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Salva voto