



Radicado: 05001-23-33-000-2014-02155-01 (23580)
Demandante: VALORES BANCOLOMBIA S.A. COMISIONISTA DE BOLSA

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de julio de dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2014-02155-01 (23580)
Demandante: Valores Bancolombia S.A. Comisionista de Bolsa
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto al patrimonio. Procedimiento solicitud de corrección (art. 589 E.T). Causales eximentes de responsabilidad en materia sancionadora tributaria. Error en la aplicación del derecho.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 13 de julio de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Decisión Oral, que resolvió acceder a las pretensiones de la demanda y no condenar en costas (ff. 250 a 257).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La actora presentó declaración inicial del impuesto al patrimonio del año gravable 2011 que creó la Ley 1430 de 2010, y adicionalmente autoliquidó la sobretasa del mismo impuesto establecida por el Decreto Legislativo 4825 de 2010 (f. 136).

Con el fin de excluir esa sobretasa de la liquidación privada, el 15 de febrero de 2012 la demandante presentó solicitud de corrección (f. 138 y 212), la cual fue aceptada por la Administración mediante liquidación oficial de corrección (f. 217 y 218).

Posteriormente, mediante sentencia C-076 de 2012, la Corte Constitucional precisó que la eficacia temporal de la Ley 1430 de 2010 (promulgada en el Diario Oficial nro. 47937, del 29 de diciembre de 2010, que fue publicado el 5 de enero de 2011), comenzó a regir el primero de enero de 2011. En consecuencia, la actora juzgó que la eficacia de las demás normas de carácter impositivo contenidas en el diario oficial en comento, en concreto, el Decreto 4825 *ibidem*, se sujetaron a ese mismo criterio jurisprudencial.

Por esa razón, el 31 de agosto 2012, presentó una nueva solicitud de corrección con el objetivo de incluir la sobretasa antes mencionada; sin embargo, no determinó la sanción por corrección del artículo 644 *ibidem*, por considerar que la corrección para adicionar la sobretasa tenía por objeto rectificar un error sobre el derecho aplicable. Mediante Resolución nro. 11241203000012, del 28 de enero de 2013, la demandada rechazó la solicitud de corrección por cuanto la actora no incluía el monto de la sanción por corrección. Esta decisión fue confirmada por la Administración, previo recurso de



reconsideración.

El 22 de marzo de 2013, la demandante presentó declaración de corrección en una entidad bancaria, en la que adicionó la sobretasa a la cuota tributaria y, adicionalmente, liquidó la sanción por corrección respecto de la cual antes había alegado la exoneración punitiva (f. 135).

Luego, el 26 de marzo de ese mismo año, la actora presentó una solicitud de corrección sobre la anterior declaración de corrección, para detraer la multa autoimpuesta a título de sanción por corrección (f.119 y 120). Mediante Resolución nro. 112412013000088, del 23 de septiembre de 2013, la Administración negó la solicitud de corrección presentada, al tiempo que impuso la sanción de que trata el artículo 589 del ET (ff.140 a 144). Previo recurso de reconsideración, esta última decisión fue confirmada en su integridad, por medio de Resolución nro. 112362014000020, del 25 de junio de 2014 (ff. 175 a 184).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 2):

Que previo el trámite respectivo, se declare:

1. La nulidad de la Resolución No. 112412013000088 del 23 de septiembre de 2013 que niega la solicitud de corrección presentada por la Sociedad y de la Resolución No. 112362014000020 del 25 de junio de 2014, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la primera.
2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, solicito se restablezca el derecho de Valores Bancolombia S.A Comisionista de Bolsa, y se ordene a la DIAN practicar liquidación oficial de corrección en los términos de la solicitud presentada por la Sociedad mediante escrito de radicación No. 7522 del 26 de marzo de 2013, con arreglo a lo ordenado por el artículo 589 del Estatuto Tributario.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29, 95.9 y 363 de la Constitución; 193 (ordinales 1.º,2.º,3.º y 6.º) y 197 (ordinales 1.º y 2.º) de la Ley 1607 de 2012; 3.º (ordinales 1.º,2.º,3.º, 4.º, 11 y 12) del CPACA y 683 del ET.

El concepto de violación de esas disposiciones se resume así (ff. 7 a 23):

Manifestó que, según el procedimiento previsto en el artículo 589 del ET vigente a esa época, la Administración estaba obligada a aceptar (admitir) los proyectos de corrección, siempre que cumplieran con los requisitos allí previstos y fueran presentados en debida forma. En ese sentido, aclaró que el proyecto de corrección presentado el 26 de marzo de 2013 cumplía con todos los presupuestos previstos en esa norma, de modo que la Administración no podía rechazarlo.

Sobre ese particular, adujo que el requisito de que trata la letra c) del artículo 30 del Decreto 825 de 1978 y cuyo incumplimiento sustentó el rechazo del proyecto por la Administración, es una norma que no aplica al *sub examine*, por cuanto las normas previstas en el referido decreto regulan el procedimiento a seguir cuandoquiera que la



corrección tiene por objeto enmendar errores aritméticos o de transcripción. En todo caso, afirmó que si en gracia de discusión se concluye que dicha disposición normativa rige la solicitud de corrección presentada, según la jurisprudencia emitida por la Sección (sentencias del 30 de noviembre de 2006, exp. 15380, CP: Héctor J. Romero Díaz y del 11 de diciembre de 2008 y del 29 de noviembre de 2012, exps. 16451 y 18478, respectivamente, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), la demandada no estaba facultada para realizar un control sustancial sobre el contenido del proyecto.

Finalmente, afirmó que la sanción impuesta en los actos demandados no atiende los principios que rigen el ejercicio del *ius puniendi*, porque la presentación del proyecto de corrección para excluir una sanción previamente liquidada no causó ninguna afectación antijurídica a la Administración.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 97 a 108), por las siguientes razones:

Argumentó que la solicitud de corrección del 26 de marzo de 2013 no fue presentada en debida forma, por cuanto no explicó ni justificó los puntos sobre los cuales recaía la corrección respectiva. De ese modo, incumplió con el requisito previsto en el literal c) del artículo 30 del Decreto 825 de 1978, razón por la cual el proyecto no podía ser aceptado.

Manifestó que, por medio de ese proyecto de corrección, la actora pretendía eliminar la sanción por corrección que había sido liquidada en la declaración de corrección objeto de modificación, bajo el argumento de que la realización del hecho infractor allí previsto (*i.e.* la corrección de la Liquidación Oficial de Corrección nro. 11 2412012000377, del 26 de julio de 2012, en el sentido de incluir el valor de la sobretasa), se explicaba por la ocurrencia de un error en relación con la interpretación del derecho aplicable. Sobre ese punto, alegó que no hay lugar a reconocer la ocurrencia de la exoneración punitiva, por cuanto no se cumplieron los presupuestos que dan lugar a su aplicación, los cuales enunció así: (i) que el error recaiga sobre la interpretación de una disposición jurídica; (ii) que la liquidación privada respectiva contenga hechos y cifras veraces y completos y; (iii) que recaiga sobre la disposición jurídica que contiene el tipo infractor (*i.e.* artículo 644 del ET) y no sobre cualquier otra disposición o cuestión jurídica (la eficacia temporal de las normas previstas en el Decreto 4825 de 2010).

Sentencia apelada

El *a quo* accedió las pretensiones de la demanda (ff. 250 a 257), con fundamento en las siguientes consideraciones:

Indicó que, según el criterio jurisprudencial fijado por esta Sección, la Administración solo puede rechazar la solicitud de corrección presentada en el marco del artículo 589 del ET (en la versión vigente para la época), cuando advierta que el mismo contiene errores formales exigidos por esa misma norma, de manera que las facultades de fiscalización sobre la exactitud de la deuda tributaria las debe ejercer una vez expida la respectiva liquidación oficial.

Sostuvo que la letra c) de artículo 30 del Decreto 825 de 1978 no es aplicable al *sub examine*, porque aquella aplicaba a solicitudes de corrección de liquidaciones oficiales expedidas por la Administración.

Concluyó que los actos demandados son nulos, por cuanto rechazaron el proyecto de



corrección presentado bajo el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 589 *ibidem*, lo cual implicaba a su vez que la actora no incurrió en el tipo infractor previsto en el inciso 3.º de esa última disposición jurídica.

No condenó en costas.

Recurso de apelación

La parte demandada recurrió la sentencia de primera instancia (ff. 263 a 267). Al efecto, reprochó que el *a quo* tomara una decisión, según afirmó, a partir de consideraciones formales y sin analizar la juridicidad de que, por medio de la solicitud de corrección del 26 de marzo de 2013, la actora no asumiera el pago de la sanción por corrección del artículo 644 del ET.

Adujo que la corrección solicitada por la actora era improcedente de conformidad con la tesis contenida en el Concepto DIAN nro. 002055, del 15 de enero de 1998, según la cual «al presentar un proyecto de corrección (artículo 589 del Estatuto Tributario) teniendo como referencia una declaración de corrección (artículo 588 del Estatuto Tributario), la sanción por corrección debe permanecer y trasladarse al proyecto».

Precisó que en el *sub lite* no se discute la configuración de la causal eximente de responsabilidad cuya aplicación solicitó el actor, pero que, en caso de que fuera objeto de debate, la responsabilidad sancionatoria que se predica de la demandante por la realización del tipo infractor, previsto en el artículo 644 *ibidem*, no se excluyó por la ocurrencia de un error relacionado con la interpretación del derecho, por cuanto dicha causal se configura respecto de la interpretación sobre el tipo sancionador y no sobre otras normas del ordenamiento.

Consideró que la demandante incurrió en el tipo infractor previsto en el inciso 3.º del artículo 589 del ET, por lo cual dicha sanción también es procedente.

Alegatos de conclusión

Ambas partes insistieron en los argumentos planteados en las demás instancias del proceso (ff. 290 a 294). El Ministerio Público guardó silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandada en contra de la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones.

La demandada, y apelante única, sostiene que la actora no podía presentar el proyecto de corrección del 26 de marzo de 2013 con el objetivo de detraer de la declaración de corrección previamente presentada, el 22 de marzo del 2013, la sanción por corrección de que trata el artículo 644 del ET, en la cual incurrió como conducta típica cuando corrigió la liquidación privada del impuesto para adicionar la sobretasa prevista en el Decreto 4825 de 2010.

Por su parte, la actora y el *a quo* consideran que la Administración debía aceptar la solicitud de corrección y proferir la respectiva liquidación oficial de corrección, habida cuenta de que aquella fue presentada bajo el cumplimiento de los requisitos formales que



preveía el artículo 589 del ET vigente a esa época.

En esencia, la Sala debe determinar si la solicitud de corrección presentada el 26 de marzo de 2013, para excluir una sanción de corrección tras un alegado error sobre el derecho aplicable como causal de exclusión sancionatoria, fue presentada con el cumplimiento de los requisitos legales y, por ende, la Administración debió proferir la liquidación oficial de corrección.

2- En cuanto al sustrato jurídico, características y efectos del error sobre el derecho aplicable, como casual de exoneración sancionatoria en materia tributaria, la Sala reiterará el análisis jurídico elaborado en sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

En esa oportunidad se consideró que «la Sala parte de recalcar que la institución del «error» como eximente punitiva no representa una concesión conferida por la legislación, pues se trata de una figura de raigambre constitucional. Como el Texto Supremo prescribe que el nuestro es un Estado de derecho fundado en principios democráticos y en el respeto de la dignidad humana (artículo 1.º), resultan inadmisibles las figuras sancionadoras que no se basen en la concurrencia de la culpabilidad del autor en la comisión de la conducta (artículo 29), razón por la cual para el legislador se convierte en un asunto indisponible dotar de efectos al «error», como causal exculpatoria, cuando quiera que se ejerzan las potestades punitivas del Estado. Así, por virtud de los artículos constitucionales 1.º y 29, ninguna voluntad normativa o diseño de política criminal tiene autorización para desconocer al error como una figura ínsita en el contenido de las disposiciones punitivas, integrada explícita o implícitamente en el texto de esa clase de normas, al punto que no perdería vigencia ni siquiera en el evento en que el legislador decidiera derogar el reconocimiento del error como eximente de responsabilidad punitiva [...] el reconocimiento del error sobre el derecho como causal de exoneración de responsabilidad punitiva es connatural a todo el andamiaje sancionador tributario, ya sea que la legislación lo reconozca explícitamente o que omita mencionarlo en el texto de las normas sancionadoras. Si no fuera así, se estarían habilitando de manera inconstitucional formas de responsabilidad objetiva en las que la sanción surgiría como la simple consecuencia de la adecuación de la conducta ocurrida con la descrita en el tipo infractor».

Y en el fundamento jurídico 2.2 de la misma providencia se expresó que «el error sobre el derecho aplicable, al que se refieren las disposiciones que regulan las figuras que sancionan la inapropiada autoliquidación de los tributos —tanto cuando el contenido de la declaración es modificado por el propio obligado tributario sin que haya lugar a la sanción por corrección (artículos 588, inciso 3.º, y 685, inciso 2.º, del ET), como cuando es la Administración la que lo modifica sin que tenga cabida la sanción por inexactitud (artículo 647 ibidem)—, consiste en una equivocada comprensión o el falso conocimiento por parte del autor acerca de los elementos normativos que hacen parte de la descripción legal del tipo infractor, o del alcance de las normas que, por remisión, modulan el cumplimiento del deber formal de autoliquidar el tributo mediante una declaración. Dada esa situación, en el momento de realizar la conducta, el sujeto no tiene consciencia de estar infringiendo el ordenamiento jurídico».

Habida cuenta de que los tipos infractores tributarios incluyen en la estructura de la conducta punible, por remisión expresa o tácita (mediante tipos en blanco o con ingredientes normativo), normas extra sancionatorias (tanto fiscales como extra fiscales), la debida comprensión de ellas hace parte del error sobre el derecho aplicable, pues, se reitera, determinan el adecuado conocimiento sobre si se está infringiendo o no el ordenamiento jurídico. En el *sub lite*, por ejemplo, en los términos ilustrados por la actora,



el presunto error tuvo lugar comoquiera que, por la interpretación que esta llevó a cabo sobre las reglas de vigencia temporal del Decreto 4580 de 2010, consideró que la sobretasa allí prevista debía liquidarse solo a partir del año gravable 2012 y no desde el año gravable 2011, en virtud de las normas constitucionales que ordenan el inicio de la eficacia temporal de las normas tributarias.

Con todo, la existencia y aplicabilidad del error como causal eximente de responsabilidad, no puede hacer inoperante el sistema sancionador tributario, pues no toda discrepancia o duda que le surja al contribuyente en relación con el ordenamiento que determina el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, tiene la vocación de excluir el reproche punitivo. El equilibrio entre esos extremos viene dado por el juicio de razonabilidad al que cabe someter a aquella aplicación del derecho efectuada por el obligado tributario. En ese sentido, habrá que determinar las particularidades que rodean a la disposición jurídica cuya aplicación originó el error, para así definir, sí sobre su identificación, contenido o vigencia, existe una objetiva incertidumbre¹.

3- En lo que respecta al procedimiento para la presentación de las solicitudes de corrección que disminuyen el valor a pagar o aumentan el saldo a favor, y la expedición de la respectiva liquidación oficial de corrección, este se encontraba prescrito en la versión del artículo 589 del ET vigente para la época de los hechos.

En virtud de la regla procedimental allí contenida, los contribuyentes que pretendían corregir sus liquidaciones privadas, en los términos expuestos, dentro del año siguiente al vencimiento del término para presentar la declaración o de la fecha de presentación de la última declaración de corrección, debían presentar la respectiva solicitud acompañada del proyecto de corrección en el que se determinara la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor². Cumplidos los anteriores requisitos de carácter formal, la Administración contaba con seis meses para expedir la liquidación oficial de corrección procedente o, de lo contrario, se entendía que el proyecto de corrección sustituía la declaración privada objeto de corrección.

La Sección ha sostenido de manera uniforme y reitera que el control ejercido por la Administración sobre el proyecto de corrección respectivo solo puede girar en torno al cumplimiento de los requisitos de carácter formal que, en ese entonces, imponía el artículo 589 *eiusdem*. Lo anterior, por cuanto el ejercicio de las facultades de fiscalización sobre la exactitud de la deuda tributaria, con miras a determinar si la corrección efectuada se ajustaba a las normas que rigen la determinación del saldo a pagar o el saldo a favor, quedaban postergadas hasta se expidiera la liquidación oficial de corrección, pues sobre ese acto la Autoridad tenía las amplias facultades de fiscalización que le confiere el ordenamiento jurídico³.

4- Con relación a la aplicación de las instituciones y procedimientos analizados, en el caso enjuiciado se encuentran acreditados los siguientes hechos:

(i) El 14 de mayo de 2011, la actora presentó la declaración privada inicial del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2011, en la que también autoliquidó la

¹ En ese sentido ver fundamento jurídico nro. 2.4 de la sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

² Sentencia del 06 de agosto de 2014 (exp. 20170, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se citaron las sentencias del 27 de octubre de 2005 (exp. 14814, CP: María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en la sentencia del 26 de julio de 2012 (exp. 17671, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

³ Sentencias del 28 de julio de 2007 (exp. 14888, CP: Ligia López Díaz) del 30 de noviembre de 2003 (exp. 15380, CP: Héctor J. Romero Díaz) del 29 de septiembre de 2005 (exp. 14895, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 23 de junio de 2005 (exp. 14755, CP: Ligia López Díaz), del 27 de octubre de 2005 (exp. 14814, CP: María Inés Ortiz Barbosa) y del 24 de enero de 2013 (exp. 19049, CP: William Giraldo Giraldo), entre otras.



sobretasa prevista en el Decreto 4825 de 2010 (f. 136).

(ii) El 15 de febrero de 2012, la demandante presentó ante la Administración solicitud de corrección para detraer la sobretasa autoliquidada inicialmente (ff. 138 y 212). Según expuso, ello obedeció a que el Decreto 4580 *ejusdem* fue promulgado en el Diario Oficial nro. 47937, del 29 de diciembre de 2010, cuya publicación material tuvo lugar el 05 de enero de 2011. Así, con fundamento en los artículos 338 y 363 de la Constitución, consideró que dicha norma comenzaba a regir a partir del año gravable 2012.

(iii) Mediante Liquidación Oficial de Corrección nro. 112412012000377, del 26 de julio de 2012, la demandada accedió a la solicitud de corrección indicada (f. 217 y 218).

(iv) En la sentencia C-076 de 2012, del 02 de agosto de 2012, la Corte Constitucional precisó que la eficacia temporal de las normas cuya promulgación tuvo lugar por medio del Diario Oficial nro. 47937, comenzó a regir desde el primero de enero de 2011.

(v) Según relató la actora, el 31 de agosto 2012 presentó una nueva solicitud de corrección sobre la declaración del impuesto al patrimonio del 26 de julio de 2012, con el objetivo de incluir nuevamente la sobretasa al impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2011. No obstante, en los términos del inciso 3.º del artículo 588 del ET, alegó no haber determinado la sanción por corrección prevista en el artículo 644 *ibidem*, por considerar que la corrección sobre la declaración se explicó por la ocurrencia de un error en relación con la interpretación de la regla de eficacia temporal de las disposiciones contenidas en el Decreto 4580 *supra*.

(vi) El 28 de enero de 2012, la Administración profirió la Resolución nro. 11241203000012, por medio de la cual rechazó la solicitud de corrección, por considerar que la sanción de que trata el artículo 644 del ET era procedente. Previo recurso de reconsideración, dicho acto fue confirmado mediante resolución.

(vii) El 22 de marzo de 2013, la demandante presentó declaración de corrección en una entidad bancaria, en la que incluyó la sobretasa del impuesto al patrimonio y la sanción por corrección respecto de la cual había invocado la causal eximente de responsabilidad antes mencionada (f. 135).

(viii) El 26 de marzo de ese mismo año, la actora radicó solicitud de corrección con el objeto de detraer la sanción por corrección incluida en la declaración de corrección presentada el 22 de marzo de 2013 (f.119 y 120). En el proyecto de corrección adjunto a la solicitud, se advierte que la modificación tuvo por objeto disminuir del saldo a pagar la sanción por corrección que se había incluido en la declaración previa, así:

Renglones	Declaración de corrección del 22 de marzo de 2013	Proyecto de corrección del 26 de marzo de 2013
Impuesto al patrimonio	\$5.116.480.000	\$5.116.480.000
Sobretasa	\$1.279.120.000	\$1.279.120.000
Sanciones	\$127.912.000	\$0
Total saldo a pagar	\$6.523.512.000	\$6.395.600.000

(ix) Mediante Resolución nro. 112412013000088, del 23 de septiembre de 2013, la Administración negó la solicitud de corrección presentada, al tiempo que impuso la sanción de que trata el artículo 589 del ET (ff.140 a 144). En ese acto, la demandada negó la solicitud de corrección porque, a su juicio, no cumplía con el requisito previsto en la letra c) del artículo 30 del Decreto 825 de 1978 pues «*debió formularse por escrito con indicación precisa de los puntos cuya corrección se solicita*» (f. 142). Por esa razón, adujo que la actora «*incurre en la omisión de un requisito formal, sin el cual, no puede, por*



ninguna razón, prosperar la consideración favorable del proyecto presentado» (f. 143 vto.).

(x) Finalmente, en cuanto al cumplimiento del requisito contenido en el literal c del artículo 30 del Decreto 825 *ibidem*, por medio del recurso de reconsideración interpuesto, la actora alegó que «*no se entiende cómo, después de que se anexó la copia de la declaración presentada el 22 de marzo de 2013 (en la cual se indican los valores corregidos) (...) la misma División haya proferido la negación de tal solicitud con base en el incumplimiento de tal requisito, dando la impresión engañosa de que la negativa obedece exclusivamente a su incertidumbre acerca de cuáles renglones son los que se pretendían modificar (...)*» (f. 160 vto.).

5- La Sala observa que en los actos demandados y en la contestación del escrito de la demanda la Administración sostuvo que la solicitud de corrección, presentada el 26 de marzo de 2013, era improcedente por cuanto el contribuyente no indicó de manera precisa los puntos cuya corrección solicita.

5.1- En sentencias del 7 de mayo de 2020 (exp. 22488, CP: Milton Chaves García) y del 18 de junio de ese mismo año (exp. 23734, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), la Sala tuvo la oportunidad de dirimir un litigio de similares características fácticas y jurídicas. Por tanto, la Sala reiterará, en lo pertinente, los criterios de decisión establecidos en tales pronunciamientos judiciales.

En el *sub examine*, la solicitud de corrección se puso en consideración de la Administración de forma escrita, oportuna y acompañada del proyecto cuyo contenido denotaba que el demandante pretendía suprimir de la liquidación privada presentada ante una entidad bancaria, el 22 de marzo de 2013, la sanción por corrección de que trata el artículo 644 del ET. El punto concreto objeto de corrección no solo se evidencia desde el proyecto de corrección mismo (f. 119 y 120), sino también del recurso de reconsideración interpuesto (f. 160) y del concepto de violación que expuso en la demanda.

Por ello, la Sala considera que la solicitud de corrección sí indica el aspecto objeto de corrección y, en efecto, cumple con el lleno de requisitos legales para que se expida la liquidación oficial de corrección. No prospera el cargo de apelación.

5.2- La demandada en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación plantea un debate que discurre sobre el instituto punitivo del error sobre el derecho aplicable como causal de exoneración sancionatoria, especialmente cuando afirma que no concurrieron los elementos que dan lugar a la configuración del error sobre el derecho aplicable y que este no recae sobre normas o elementos normativos no previstos expresamente en el tipo infractor. Al respecto la Sala considera que los actos administrativos demandados en el *sub lite*, no incluyen en su motivación referencias atinentes al error sobre el derecho como razón para rechazar la solicitud de corrección.

Sin perjuicio de ello, es pertinente resaltar que el error sobre el derecho como eximente de responsabilidad punitiva, por razones constitucionales, tiene aplicación y eficacia en todo el ordenamiento sancionatorio tributario. De manera que, la rectificación de una inexactitud en la deuda tributaria autoliquidada por el contribuyente, que proviene un error sobre el derecho aplicable, dará lugar a la exoneración punitiva.

Además, cabe precisar que el error sobre el derecho aplicable no comprende solamente el tipo infractor, sino las normas extra sancionatorias a las que hace remisión expresa o tácita el tipo infractor para integrar la conducta sancionable (como lo sería el Decreto 4825 de 2010 y el debate sobre el inicio de su eficacia temporal). En todo caso, advierte



la Sala que la discrepancia sobre la configuración o no de la causal de exoneración de la sanción por corrección, no es causal o motivo para rechazar la solicitud de corrección que se presente para rectificar el error sobre el derecho que derivó en una menor deuda tributaria.

Por lo expuesto no prospera el cargo de apelación.

6- Conforme a lo expuesto, los actos demandados, en cuanto rechazan el proyecto de corrección presentado por la actora, por cuestiones ligadas al cumplimiento de presupuestos de carácter formal, son nulos y no era procedente imponer la sanción de que trata el artículo 589, inciso 3.º, del ET (en la versión vigente para la época de los hechos). En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada. No prospera el recurso.

7- Finalmente, debido a que de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia porque en el expediente no existe prueba de su causación.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. Reconocer personería para actuar en el proceso al abogado Pablo Nelson Rodríguez Silva, como apoderado de la parte demandada, de conformidad con el poder conferido a tales efectos (f. 295).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ