



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

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., seis (6) de julio de dos mil veintitrés (2023)

| | |
|-------------------|---|
| Referencia | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación | 25000-23-37-000-2019-00030-01 (26596) |
| Demandante | FERNANDO ROJAS COLLAZOS |
| Demandado | DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN |
| Tema | Sanción por enviar información extemporánea. Aplicación de los artículos 640 y 651 del Estatuto Tributario. |

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 23 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de Resolución Sanción n°. 082412017000015 de 29 de septiembre de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Girardot y la Resolución n° 322362018000002 de 21 de septiembre de 2018 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la información exógena correspondiente al año gravable 2013, presentada por Fernando Rojas Collazos mediante formularios 1001, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009 y 1011, tiene plenos efectos y por haber sido presentada con anterioridad al pliego de cargos, se acepta el pago de la sanción reducida conforme se acredita en recibo de pago de 04 de julio de 2017, formulario n.º 4910040230181.

TERCERO: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

CUARTO: Conforme a los Acuerdos PCSJA2020-11567 de 5 de junio de 2020 y CSJBTA20-60 de 16 de junio de 2020, proferidos por el Consejo Superior de la Judicatura y el Consejo Seccional de la Judicatura de Bogotá, respectivamente **NOTIFICAR ELECTRÓNICAMENTE** la presente providencia (...)

QUINTO: En firme esta providencia, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos y del remanente de lo consignado para gastos procesales al demandante y/o su apoderado (...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El actor presentó de forma extemporánea la información exógena del año 2013, los días 03, 05, 08 y 09 de junio de 2017.

El 15 de junio de 2017, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN profirió el Pliego de Cargos Nro. 082382017000009, en contra del señor Fernando Rojas Collazos, por no suministrar información exógena por el año 2013.

El 30 de junio de 2017, el actor presentó la respuesta al pliego indicando que ya se había radicado la información de forma extemporánea.

El actor pagó la sanción reducida el 4 de julio de 2017, por valor de \$40.262.000.

El 29 de septiembre de 2017, la DIAN profirió la Resolución Sanción Nro. 082412017000015, mediante la cual impuso sanción por no enviar información, en la suma de \$402.615.000.



El actor presentó recurso de reconsideración el cual fue resuelto por la demandada mediante la Resolución Nro. 322362018000002 del 21 de septiembre de 2018, confirmando la sanción.

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, el demandante formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: Que se declare la nulidad de la **Resolución Sanción No. 08412017000015** del 29 de septiembre de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Girardot, mediante la que se impone a FERNANDO ROJAS COLLAZOS la sanción por extemporaneidad en la información exógena del año gravable 2013, de conformidad a lo establecido en el artículo 651 del ET, y de la **Resolución No. 322362018000002** del 21 de septiembre de 2018, proferida por el Jefe de División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la que se resolvió el Recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Resolución Sanción No. 08412017000015 del 29 de septiembre de 2017, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

SEGUNDA: Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada, y a título de restablecimiento del derecho se declare:

1. Que la información exógena correspondiente al año gravable 2013, presentada por FERNANDO ROJAS COLLAZOS los días 3 y 9 de junio de 2017 mediante los formularios 1001, 1002, 1003, 1004, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009 y 1011 está llamada a producir efectos legales.
2. Que, de igual forma, se acepte la sanción reducida a la que se acogió FERNANDO ROJAS COLLAZOS, de conformidad con lo establecido en el parágrafo del artículo 651 de Estatuto tributario y del artículo 640 ibídem, según se evidencia en el formato 490 presentado con el formulario número 4910040230181 del 04 de julio de 2017.
3. Que en los términos del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 se condene en costas a la demandada y se ordene su liquidación”.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29 y 363 de la Constitución Política y 640 y 651 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

1. Nulidad por violación e interpretación errónea del parágrafo del artículo 651 del Estatuto Tributario

Al respecto, citó el mencionado artículo 651 (modificado por la Ley 1819 de 2016) y concluyó que se podía subsanar la omisión de la entrega de información de forma voluntaria antes de que la DIAN expidiera el pliego de cargos y, una vez enmendada la omisión, se debía liquidar y pagar la sanción del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información, la cual puede reducirse a su vez a un 20%. De acuerdo con lo anterior, el actor entregó la información antes del pliego de cargos y efectuó de manera correcta y oportuna la liquidación y pago de la sanción, como consta en el recibo de pago con fecha del 4 de julio de 2017.

2. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio

Manifestó que la autoridad tributaria presume que la liquidación y pago de la sanción no se hizo en su totalidad, sin embargo, aclaró que la demandada desconoció que la reducción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario era del 20%. Así, la Administración no tuvo en cuenta la metodología estipulada por el legislador para determinar el valor total de la sanción.



El cálculo correcto de la sanción reducida daba lugar a un pago de \$40.262.000¹ (que fue el realizado por el demandante) y no de \$100.654.000² como lo pretende la DIAN.

Así las cosas, la Administración desconoció la depuración realizada con ocasión de las reducciones y asumió que no cumplió con el requisito de pago exigido para la procedibilidad del beneficio y la aplicación de los principios del régimen sancionatorio.

Oposición de la demanda

La demandada controvertió las pretensiones del actor argumentando lo siguiente:

Dijo que el actor no presentó la información exógena dentro de los plazos señalados en el artículo 36 de la Resolución Nro. 0273 de 2013, modificada por la Resolución 0074 de 2014.

En la respuesta al pliego de cargos, el actor confesó no haber entregado oportunamente la información requerida y allegó la copia de los formatos 1001, 1002, 1003, 1005, 1006, 1007, 1008, 1009 y 1011. Si bien el demandante presentó la información con antelación a la fecha de expedición del pliego de cargos, no realizó el pago de la sanción reducida, generando traumatismos para el fisco, ya que afectó el efectivo y oportuno control de los tributos por parte de la DIAN.

Sostuvo que el demandante no acreditó, mediante pruebas, que la sanción impuesta hubiese sido desproporcionada y que, contrario a lo afirmado por la parte actora, la pena cumplía con los presupuestos jurídicos y constitucionales para su imposición.

Señaló que la base para imponer la sanción por no enviar información correspondía a la suma de los valores por los cuales debía presentar los medios magnéticos, tomada de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 y, aclaró que, la DIAN aplicó “el 5% de la información no suministrada en el término legal”. Explicó que la sanción era procedente en la medida en que no presentó la información en los términos dispuestos para tal fin.

Se refirió al Concepto DIAN Nro. 543 del 04 de enero de 2002 y precisó que la disminución de la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario no operaba de facto, sino que quien pretendía acogerse al beneficio debía expresarlo a la DIAN allegando el memorial de aceptación de la sanción reducida junto con el pago respectivo. Empero, el actor no expresó, por cuenta propia o mediante apoderado que se acogía a la sanción reducida, tampoco acreditó los requisitos exigidos para acceder al beneficio ni el pago de la penalidad, por lo que no podía pretender, en sede judicial, reclamar la reducción.

Manifestó que la DIAN sí valoró la información presentada por el actor y que desde el pliego de cargos evidenció que la demandante no se acogió a la sanción reducida ni acreditó su pago, por lo que profirió el acto sancionatorio.

Señaló que el actor ha sido renuente en aceptar de forma expresa que se acoge a la sanción reducida y acreditar su pago, por lo que no era posible tratar el tema de la proporcionalidad o graduación de la sanción. Además, de conformidad con la sentencia C-690 de 1996, es procedente presumir que el contribuyente no actuó de buena fe cuando incumple sus obligaciones tributarias.

¹ Este valor corresponde al siguiente cálculo: sanción a pagar \$402.615.000 x 20% = 80.523.000 x 50% = **40.262.000**

² El cálculo que hizo la Administración fue el siguiente: sanción de \$402.615.000 x 50% = 201.307.000 x 50% = **100.654.000**



Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A declaró la nulidad de los actos demandados con fundamento en lo siguiente:

Se refirió a los hechos sancionables contenidos en el artículo 651 del Estatuto Tributario, así clarificó que procedía la penalidad cuando no se suministrara información estando obligado a ello, se hiciera de forma extemporánea, con errores o no correspondiera a la información solicitada. No obstante, la norma, específicamente su párrafo, permitía subsanar la falta de manera voluntaria antes de la expedición del pliego de cargos y una vez enmendada la conducta se procedía a liquidar y pagar la sanción correspondiente reducida al 20%.

Precisó que la exigencia de esa disposición para aplicar la reducción de la sanción consistía únicamente en que se subsanara el error de manera voluntaria antes de la expedición del acto preparatorio, pero no implicaba que la liquidación y pago debían realizarse en ese momento, porque el legislador no supeditó tal circunstancia a la emisión del pliego. Esta situación se justifica dada la finalidad del mismo artículo, que no es lograr un pago pecuniario, sino que los contribuyentes atiendan de forma oportuna y correcta las obligaciones accesorias al pago del tributo y así facilitar la labor de fiscalización de la Administración y evitar la generación de un daño mayor por la omisión, incorrecta o tardía entrega de la información³.

Precisó que la DIAN, en el Concepto Nro. 539 del 30 de septiembre de 2020, reconoció que, hasta antes de la expedición del pliego de cargos, el contribuyente podía subsanar la inconsistencia y, consecuentemente, debía calcular la sanción de acuerdo con el numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario y reducirla al 20%, sin que esta liquidación y pago se limite a la expedición del acto previo. Es decir, que, si antes del pliego de cargos se subsana de manera voluntaria, la liquidación y pago de la sanción puede ser posterior, sin perjuicio de las facultades de cobro de la Administración.

De igual forma, aclaró que el artículo citado no exigía que el contribuyente aceptara de forma expresa la sanción, el único requisito era que subsanara la falta antes de la expedición del pliego.

Explicó que no se desconocía que la demandante causó un daño con su actuar, sin embargo, subsanó el yerro de manera voluntaria y liquidó y acreditó el pago de la sanción, demostrando un espíritu colaborativo, por lo que no existía justificación legal o constitucional para no graduar la pena.

Concluyó que la demandante tenía derecho a aplicar la reducción del 50% de la sanción establecida en el numeral 3 del artículo 640 del Estatuto Tributario, ya que cumplía con los requisitos para tal beneficio: *i*) la DIAN aceptó en los actos que no se sancionó al actor por esta conducta en vigencias anteriores al 2013, *ii*) reconocimiento de la conducta, ya que se realizó el pago de la sanción y dicha conducta fue puesta en conocimiento de la Administración, destacando que la aceptación no tenía que ser expresa y en escrito de petición, y *iii*) se subsanó la infracción, incluso antes del pliego de cargos.

Procedió a determinar la penalidad así: sanción determinada \$402.615.000 (destacando que sobre la base y porcentaje del 5% no existe discusión entre las partes) a la que se aplica la reducción del 20% (según el párrafo del artículo 651 del Estatuto Tributario) = \$80.523.000 y sobre este monto es procedente la gradualidad del 50%, en virtud del artículo 640 *ibidem*, generando un total de

³ Sobre el particular citó la sentencia C-160 de 1998 que, si bien estudió el artículo 651 del Estatuto Tributario antes de la reforma de la Ley 1819 de 2016, también aplica para este asunto.



\$40.261.500, valor que fue cancelado por la demandante el 04 de julio de 2017.

Finalmente, no condenó en costas por no encontrarse probadas.

Recurso de apelación

La demandada recurrió la decisión del Tribunal, señalando que el artículo 651 del Estatuto Tributario establecía como requisitos para acceder al beneficio de reducción de la sanción *i)* la presentación de la información antes del pliego de cargos y *ii)* la liquidación y pago de la sanción respectiva, destacando que ambas acciones deben realizarse antes de la notificación del acto preparatorio.

Adujo que en este caso el pago de la sanción fue efectuado el 04 de julio de 2017, esto es después de la notificación del pliego (17 de junio de 2017) y que, de acuerdo con la sentencia del 12 de noviembre de 2015 del Consejo de Estado⁴, se debían cumplir todos los requisitos para acceder a la reducción.

Explicó que el Concepto Nro. 539 del 30 de septiembre de 2020, no manifestó que la sola presentación de la información permitía acceder a la reducción del 20%. Además del artículo 640 del Estatuto tampoco era dable concluir que se permitía la aceptación del beneficio de forma tácita, sino que adicional a esta debió efectuar el pago de la sanción antes de la notificación del pliego de cargos.

Oposición al recurso

La demandante se opuso a los argumentos de la apelante, para lo cual indicó que en las diferentes etapas del proceso se demostró que el artículo 651 del Estatuto Tributario permitía subsanar voluntariamente la falta por extemporaneidad en la entrega de la información exógena y que una vez enmendado el yerro se procedía a pagar y liquidar la sanción, situación que se presentó en el caso objeto de análisis, por lo que el actor sí tenía derecho a reducir la pena.

Reiteró que el numeral 3 del artículo 640 *ibidem* señala que la sanción se reduce al 50% en tanto se cumpla con los requisitos allí determinados y en este caso se aceptó la sanción al liquidarla y pagarla, de manera que la DIAN se equivocaba al insistir en desconocer los hechos mencionados y asumir que el contribuyente no cumplió con el requisito de pago exigido para la procedibilidad de la reducción de la sanción.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador delegado ante esta Corporación no presentó escrito.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Atendiendo los cargos de apelación formulados por la demandada contra la sentencia de primera instancia, la Sala juzgará la legalidad de los actos acusados, para lo cual deberá determinar si el actor cumplió con los requisitos del artículo 651 del Estatuto Tributario, para acceder al beneficio de la reducción de la sanción y si podía aplicar las disposiciones del artículo 640 *ibidem*.

La apelante indica que el contribuyente no cumplió con la carga obligacional para acceder a los beneficios de la reducción de la sanción, ya que no canceló el valor de la penalidad antes de la expedición del pliego de cargos.

A juicio del demandante, la autoridad efectúa una interpretación errónea del

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de noviembre de 2015, exp. 21063, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

parágrafo del artículo 651 del Estatuto Tributario, en la medida en que la norma solo ordena subsanar la conducta sancionable, es decir el suministro de la información tributaria exigida. En ese sentido no era requisito el pago de la sanción antes de la expedición del pliego de cargos y que, en todo caso, había liquidado y pagado la sanción correspondiente el 04 de julio de 2017.

Al respecto, resalta la Sala que los obligados a suministrar información o aquellos a los que la Administración les haya solicitado información o pruebas pueden ser sancionadas si incurren en las siguientes conductas: *i)* no suministrar la información; *ii)* no suministrar la información en el plazo fijado; *iii)* presentar la información con errores y *iv)* entregar información distinta de la requerida. De ahí, que “*los hechos que constituyen infracción son diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas, pues, no es lo mismo no presentar información, que presentarla tardíamente o con errores*”⁵.

Así, la sanción por no cumplir estos deberes se encuentra estipulada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, que dice lo siguiente⁶:

“ARTÍCULO 651. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

1. Una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

a) El cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida; (...)

c) El tres por ciento (3%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea;

(...)

PARÁGRAFO. El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente artículo reducida al veinte por ciento (20%).

Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción”. (Resaltado fuera del texto original)

De la norma se desprende que para acceder a la reducción de la sanción al 20% es necesario *i)* que la corrección sea voluntaria, de ahí que sea el contribuyente quien decida subsanar su conducta y *ii)* que liquide y pague la sanción correspondiente. Ahora, como lo que se pretende con esta reducción es que el obligado adecue su comportamiento antes de que la Administración inicie sus labores de fiscalización, considera la Sala que los dos requisitos deben ser concomitantes, es decir, antes de la expedición del pliego de cargos correspondiente a uno de los supuestos que originan esta sanción.

Por su parte, el artículo 640 del Estatuto Tributario, señala lo siguiente:

“APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO.

Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

(...)

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de septiembre de 2017, exp. 20800, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E)

⁶ Se pone de presente que la norma aplicada en los actos corresponde a la modificación realizada por la Ley 1819 de 2016, aspecto que no fue controvertido por la demandante.



- a) **Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y**
- b) **Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.**

(...)

PARÁGRAFO 1º. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.

PARÁGRAFO 2º. Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.

(...)

PARÁGRAFO 5º. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior". (Resaltado fuera del texto original)

Quiere decir lo anterior que, cuando el contribuyente pretenda la reducción de la sanción al 50%, como en este caso, debe acreditar *i)* la no realización de la conducta sancionable dentro de los 4 años anteriores a la fecha de la comisión sancionada por acto en firme y *ii)* que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

En el contexto de lo explicado, se procede a analizar el caso concreto. Dentro del expediente se encuentra probado lo siguiente:

1. Los días 03, 05, 08 y 09 de junio de 2017, es decir de forma extemporánea y antes del pliego de cargos, la demandante presentó ante la DIAN los siguientes formatos de información exógena⁷:

| FORMATO | FECHA DE PRESENTACIÓN |
|---------|-----------------------|
| 1001 | 08/06/2017 |
| 1003 | 03/06/2017 |
| 1005 | 03/06/2017 |
| 1006 | 03/06/2017 |
| 1007 | 03/06/2017 |
| 1008 | 05/06/2017 |
| 1009 | 03/06/2017 |
| 1011 | 09/06/2017 |

2. El 15 de junio de 2017, mediante el Pliego de Cargos Nro. 082382017000009, la DIAN propuso imponerle a la demandante sanción de \$402.615.000, por **no presentar la información en medios magnéticos correspondiente al año 2013**. La sanción propuesta corresponde tope máximo de las 15.000 UVT⁸.

En la parte considerativa del pliego de cargos, se propone la sanción con fundamento en los siguientes argumentos:

"5. Revisados los sistemas de información, se estableció que el contribuyente investigado, NO presentó la información que establece el artículo 631 del Estatuto Tributario en las fechas y lugares fijados para el efecto en la Resolución No. 0273 de fecha 10 de diciembre de 2013 correspondiente al año gravable 2013" (resaltos de la Sala).

3. El 30 de junio de 2017, el actor dio respuesta al pliego de cargos, en los siguientes términos⁹:

⁷ Fls 38 a 45 caa

⁸ Fls 32 a 35 caa

⁹ Fl. 37 caa



“En respuesta al pliego de Cargos No 08282017000009, expediente No II 2013 2017 163 DEL 19 DE MAYO DE 2.017 por información exógena 2.013, y dentro del término establecido para ello informamos que para la fecha de su notificación en debida forma del expediente ya habíamos radicado la información exógena por el año 2.013, lo que efectivamente se efectuó de manera extemporánea y con el presente evidenciamos los respectivos radicados (...)” (resaltos de la Sala).

4. El 4 de julio de 2017, el demandante pagó sanción reducida por valor de \$40.262.000¹⁰.
5. El 29 de septiembre de 2017, la DIAN expidió la Resolución Sanción Nro. 082412017000015, mediante la que le impuso al demandante la sanción de \$402.615.000, en los términos propuestos en el pliego de cargos (**por no enviar información en medios magnéticos por el año 2013**)¹¹. En el acto se indicó lo siguiente:

“1. Según los sistemas de información que tiene la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Girardot, se establece que el contribuyente presentó la información requerida para estudios y cruces de información establecida en el artículo 631 del Estatuto Tributario con anterioridad a que se profiriera el Pliego de Cargos, con lo cual subsana la omisión, pero en su respuesta no manifiesta de manera expresa la aceptación de la sanción como tampoco acredita el pago correspondiente a la sanción reducida” (resaltos de la Sala)

6. El 27 de noviembre de 2017, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción¹², el cual fue resuelto el 21 de septiembre de 2018, mediante la Resolución Nro. 322362018000002, por la cual la DIAN confirmó la sanción impuesta¹³. En ese acto se indicó:

“En cuanto a que se haya subsanado la omisión, de los antecedentes obrantes se desprende que el contribuyente cumplió con este requisito de remitir los formatos (...), presentados el 3, 5 y 9 de junio de 2017, es decir con fecha anterior al pliego de cargos No. 082382017000009 del 15 de junio de 2017 (folio 32) y la de imposición de la Sanción No. 082412017000015 del 29 de septiembre de 2017. Es claro entonces que se subsanó la omisión con anterioridad al pliego de cargos, como lo manifiesta el peticionario”. (resaltos de la Sala)

De lo anterior, se observa que la Administración sancionó al demandante durante toda la actuación por no informar, aun cuando en el transcurso de la sede administrativa reconoce que el actor entregó la información antes de la expedición del pliego de cargos, tal y como consta en los formatos de presentación de la información de fechas del 03, 05 y 09 de junio de 2017, los cuales no fueron tachados de falsos ni controvertidos por la parte demandada en sede judicial.

La Sala en otras oportunidades ha considerado, con fundamento en la Sentencia C-160 de 1998, que en materia sancionatoria se debe tener en consideración lo siguiente:

“- Que el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso, tal como lo expresa el artículo 29 de la Constitución.

(...)

- Que los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado. Por tanto, estos principios deben ser analizados en cada caso, a efectos de darles el alcance correspondiente.

(...)

¹⁰ Fl. 65 caa

¹¹ Fls. 46 a 49 caa

¹² Fls. 51 a 59 caa

¹³ Fls. 100 a 105 caa



- El principio de legalidad, propio del Estado de Derecho y, por ende, aplicable a todo el ordenamiento normativo, donde se haga uso del poder punitivo, impone que, para la aplicación de una sanción, exista un precepto en donde se describa claramente la conducta reprochable (tipicidad).
- Que el poder que se reconoce a la administración, para la aplicación de estas normas, no es ilimitado y discrecional, pues, la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordena la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual "...la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, [según el cual] el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación".
- Que las sanciones que puede imponer la administración deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador.
- Que la proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, ... no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. Que el legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia.
- Que para el legislador, antes que la imposición de una multa, lo importante es que el administrado colabore con la administración, suministrando, en debida forma, la información que posee"¹⁴. (énfasis de la Sala)

Aplicado lo anterior en el caso concreto, en el que se analiza la posibilidad del contribuyente de acogerse a la sanción reducida, no se puede pasar por alto que la Administración, a pesar de contar con los formatos requeridos, profirió un pliego de cargos proponiendo una sanción al administrado que no correspondía al tipo infractor que se configuraba a la fecha de su expedición. Como se dijo antes, es el mismo demandante el que le informa a la DIAN que ya se había aportado la información, de ahí que no coincida el acto preparatorio con el hecho que se sanciona.

En el marco del derecho administrativo sancionatorio y según los parámetros anteriores, especialmente el de legitimidad del poder sancionador de la autoridad tributaria, que lleva implícita la imposición de la pena de conformidad con los criterios de proporcionalidad y razonabilidad, para el caso en particular no puede tenerse en cuenta el pliego de cargos proferido por la Administración, comoquiera que no hizo referencia a la conducta cometida que consiste en él envió de información extemporánea. De no ser así, se desconocería el principio de legalidad de las sanciones del que se deriva el de tipicidad y que conlleva al desconocimiento del derecho fundamental al debido proceso.

La importancia de esta contextualización radica en el hecho de que hasta el momento de la emisión de esta providencia no está acreditado que la DIAN haya proferido el acto preparatorio por el envío extemporáneo de los formularios, de ahí que el demandante es beneficiario de la reducción de la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario, puesto que tanto la entrega de la información como el pago de la sanción se efectuaron con anterioridad a la expedición de la propuesta de la sanción correspondiente con la conducta infractora.

Adicionalmente, la parte actora también es beneficiaria de la reducción establecida en el artículo 640 *ibidem*, comoquiera que la misma Administración reconoció que el demandante cumple con el requisito de la no realización de la conducta

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de septiembre de 2017, exp. 20800, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto (E)



sancionable dentro de los 4 años anteriores. En la Resolución Nro. 322362018000002 del 21 de septiembre de 2018 se expuso lo siguiente:

“A efectos de verificar la procedencia de la reducción al 50% conforme al artículo 640, el Despacho conforme a los antecedentes obrantes pudo determinar que el contribuyente cumple con el requisito según certificación expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Girardot, remitida vía correo electrónico del 9 de agosto de 2018, en el que se certificó que “De acuerdo a la solicitud de información que antecede, de manera atenta me permito informarle que realizada consulta al sistema Gestor, el contribuyente FERNANDO ROJAS COLLAZOS NIT 11.304.997, NO le aparece que hubiera sido sancionado por la conducta Omisiva de NO enviar Información Exógena por vigencias anteriores al año 2013 por el concepto de Impuesto de Renta.

Igualmente, le confirmo que ha sido sancionado mediante Resolución Sanción No. 08241201744415 del 29 de septiembre de 2017, por concepto renta año gravable 2013 y le comunico que posteriormente fue sancionado por Resolución No. 082412018000005 del 23 de febrero de 2018 por el concepto Renta por el año gravable 2014”¹⁵

De la anterior transcripción se desprende el actor solo ha sido sancionado con ocasión al impuesto de renta y no por enviar información extemporánea.

Encuentra la Sala que también se cumple el segundo requisito como se evidencia de la respuesta al pliego de cargos citada anteriormente. Además, subsanó su omisión con la entrega de los formularios respectivos.

Así las cosas, el monto de la sanción aceptado por las partes es \$402.615.000, valor que al aplicarle la reducción del artículo 651 del Estatuto Tributario quedaría en \$80.523.000, que reducida en los términos del artículo 640 *ibidem* se determina en \$40.262.000 (aproximado) que corresponde al valor pagado por la parte demandante el 4 de julio de 2017.

En consecuencia, se evidencia que el actor realizó el pago correcto de la sanción reducida antes de la expedición del pliego de cargos, pues se insiste, el acto preparatorio proferido por la Administración no corresponde a la conducta sancionable, lo que lleva a confirmar la decisión de primera instancia, pero por las razones expuestas en esta providencia.

Condena en costas

En esta instancia no habrá lugar a condena en costas, porque en el expediente no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, proferida el 23 de septiembre de 2021, pero por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **Reconocer** personería jurídica para actuar en este proceso al abogado Andrés Felipe Mariño Severiche, como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder visible en Samai, índice 26.

¹⁵ Página 9 de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Esta información fue confirmada por la Sala con el correo electrónico obrante a folio 99 de los antecedentes administrativos.



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