



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., dieciocho (18) de mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 85001-23-33-000-2020-00038-01 (27091)
Demandante: Constructora Ficubo Ltda.
Demandada: DIAN

Temas: Sanción por no enviar información. Independencia del proceso sancionatorio. Daño. Graduación. Favorabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 02 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare, que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 2)¹:

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 04 de julio de 2017, la actora solicitó la devolución del saldo a favor autoliquidado en sus declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad CREE de los años 2014, 2015 y 2016. Con ocasión del trámite de devolución, mediante Requerimiento Ordinario nro. 900.001, del 19 de julio de 2017 la Administración pidió a la actora enviar la información relacionada con «la declaración de renta del año gravable 2015 y 2016», específicamente, conciliaciones contables, libros auxiliares, resumen de pagos al SGSS (Sistema General de Seguridad Social), relación de ingresos, costos y deducciones, y fijó como fecha máxima para la entrega de la misma el 08 de agosto de 2017 (ff. 31 a 33).

Por auto nro. 442382017000281, del 24 de agosto de 2017, la Administración ordenó iniciar investigación contra la actora por no enviar la información solicitada en el mencionado requerimiento (índice 2); y con el Pliego de Cargos nro. 442382017000040, del 24 de agosto de 2017, la demandada propuso sancionar a la demandante por dicha infracción con la multa máxima dispuesta en el artículo 651 del ET (ff. 15 a 21). El 22 de septiembre de 2017 dio respuesta al pliego, y adujo que en esa fecha y el 28 de septiembre siguiente, respondió el citado requerimiento ordinario y envió la información inicialmente solicitada² (ff. 26, 29 y 30). Con posterioridad, mediante oficio del 24 de octubre de 2017, la demandante desistió de la solicitud de devolución del saldo a favor y la Administración ordenó su archivo por auto nro. 900.020, del 30 de noviembre de 2017, (ff. 22 y 28). Finalmente, con la Resolución nro. 442412018000009, del 26 de febrero de 2018, la Administración sancionó a la sociedad actora en los términos propuestos en el pliego de cargos³; y dicha decisión fue confirmada por la Resolución nro. 442012019000001, del 08 de febrero de 2019 (ff. 37 a 45 y 47 a 53).

¹ Del repositorio informático SAMAI.

² En el expediente únicamente obra prueba de dos memoriales de esas fechas, mediante los cuales la actora afirma allegar la información solicitada, sin embargo, dentro del mismo no se encuentra copia de los documentos referenciados.

³ En la suma de \$309.879.000

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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

Primera.- Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción nro. 442412018000009 proferida el día 26 de febrero de 2018 por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN”.

Segunda.- Que se declare la nulidad de la Resolución nro. 442012019000001 proferida el día 8 de febrero de 2019 por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN”.

Tercera.- Que como consecuencia de la declaración contenida en los dos primeros numerales y como restablecimiento del derecho, se exima a mi poderdante del reconocimiento y pago de la sanción impuesta por valor de \$309.879.000, así como de sus intereses y cualquier suma relacionado o derivada de dicha sanción.

Cuarta.- Que se sirva decretar la suspensión provisional de los actos administrativos la Resolución Sanción nro. 442412018000009 proferida el día 26 de febrero de 2018 por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN” y la Resolución nro. 442012019000001 proferida el día 8 de febrero de 2019 por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN”, mediante la cual Resolvió el Recurso de Reposición a la resolución anterior.

A los anteriores efectos, invocó como norma violada el artículo 651 del ET, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Relató que la demandada la sancionó por no enviar la información que le fue solicitada en un requerimiento ordinario que, según su criterio, únicamente tuvo lugar para verificar la procedencia de la solicitud de devolución del saldo a favor de su declaración de CREE del año 2015. Y que dado que desistió de la petición de devolución y ese proceso fue archivado, el requerimiento de información y el acto sancionador por no enviar la información, también debieron archivar, puesto que, a su juicio, estos últimos actos son accesorios al proceso de devolución. Añadió que una interpretación diferente sería contraria a la regla de que *«lo accesorio sigue la suerte de lo principal»*. Aseguró que la sanción por no enviar información era improcedente porque la Administración no demostró el daño causado por la omisión y porque, adicionalmente, con su imposición violó los principios de equidad, eficiencia y progresividad puesto que el monto calculado como multa no responde a su capacidad económica. Sostuvo que los actos censurados vulneraron los principios de gradualidad, proporcionalidad, razonabilidad, justicia, equidad e igualdad, al imponer la máxima sanción contemplada en el artículo 651 del ET, sin tener en cuenta que, subsanó la infracción antes de que le notificaran la resolución sanción, circunstancia que a la luz de la Resolución nro. 11774 de 2005 y el criterio de esta corporación⁴ y de la Corte Constitucional obliga a disminuir la sanción.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demandante (índice 2). Defendió la procedencia de la sanción al afirmar que los procesos de solicitudes de devolución y los sancionadores son independientes, puesto que, el primero, pretende establecer si procede

⁴ Sentencias del 20 de agosto de 2015 (exp. 20425 C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); 10 de diciembre de 2015 (exp. 21749. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); 14 de abril de 2016 (exp. 20905. C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez); C-160 de 1998 (exp. D 1841. M. P. Carmenza Isaza Gómez).

o no la devolución, mientras que el segundo, tiene como finalidad imponer una pena por la comisión de una conducta infractora. Aseguró que la conducta de la demandante le causó un daño pues obstaculizó la potestad de fiscalización y que así lo ha reconocido la jurisprudencia de esta corporación. Adujo que era improcedente la graduación de la sanción porque el artículo 651 del ET, vigente para el momento de los hechos, determinó una tarifa fija del 5% por incumplir el deber de enviar información, eliminando el carácter subjetivo que incorporaba la legislación anterior al señalar que la multa sería hasta del 5%, situación que no varía por el hecho de que su contraparte hubiera presentado la información requerida con anterioridad a la notificación de la resolución sanción. Sostuvo que la doctrina de la Administración y la jurisprudencia traídas en la demanda eran inaplicables al *sub examine*, ya que interpretaban el artículo 651 del ET antes de las modificaciones introducidas por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, vigente para el momento de los hechos. Agregó que la Resolución 11774 de 2005, fue declarada nula por esta corporación mediante sentencia del 25 de octubre de 2017 (exp. 18826, CP: Jorge Octavio Ramírez).

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (índice 2). Juzgó que, dado que la potestad de la Administración para imponer sanciones por la comisión de una infracción es independiente a las actuaciones propias de un proceso de solicitud de devolución, el hecho de que la actora haya decidido desistir de su petición de devolución no conlleva indebida motivación de los actos, ni la terminación del proceso sancionador *sub examine*. Concluyó que, de conformidad con el criterio reiterado de esta corporación, la conducta omisiva de la demandante le causó un daño a la Administración, puesto que le impidió ejercer sus potestades de fiscalización y recaudo. Consideró que la demandante incurrió en la infracción después de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 651 del ET, por lo que le son inaplicables las reglas de unificación relacionadas con la graduación de la pena de la sentencia del 14 de noviembre de 2019 (exp. 22185, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), puesto que dicho fallo expresamente las condicionó a los supuestos de hecho acaecidos con anterioridad a aquella modificación. Avaló la tasación de la multa fijada por la demandada del 5% establecida por el artículo 651 del ET, vigente al momento de los hechos; y que, con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, la actora no propuso ningún reparo relativo a la cuantificación de la sanción. Estimó que no había lugar a disminuir la multa en los términos dispuestos por el artículo 640 del ET, pues el extremo activo de la litis no demostró haber aceptado la sanción propuesta en el pliego de cargos. Finalmente, precisó que la sanción impuesta no era desproporcionada, puesto que no superaba el patrimonio de la obligada a informar.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 2). Insistió en la dependencia del procedimiento sancionador al procedimiento de devolución del saldo a favor y, por consiguiente, en la necesidad de dar por terminado el primero de ellos por el desistimiento que solicitó en relación con el segundo. Reiteró que con la omisión no se había generado daño a la Administración, habida cuenta que la finalidad para la cual se había requerido la información había desaparecido y porque con la conducta infractora no afectó el recaudo, en atención a lo cual su contraparte violó los principios de presunción de inocencia y antijuricidad. Repitió que la Administración violó los principios de equidad, eficiencia y progresividad puesto que el monto calculado como multa no responde a su capacidad

económica. Reprodujo los argumentos expuestos en la demanda⁵ respecto a que los actos censurados vulneraron los principios de gradualidad, proporcionalidad, razonabilidad, justicia, equidad e igualdad, al imponer la máxima sanción contemplada en el artículo 651 del ET, sin tener en cuenta que subsanó la infracción antes de que le notificaran la resolución sanción.

Pronunciamientos sobre el recurso⁶

Las partes y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. Concretamente, corresponde a la Sala determinar si el procedimiento sancionador es accesorio al procedimiento de devolución del saldo a favor y, por consiguiente, si del desistimiento que la actora presentó a la petición de devolución se debe concluir la imposibilidad de imponer la sanción en discusión. En caso negativo, se estudiará si la sanción era improcedente por inexistencia de un daño ocasionado a la Administración por la infracción *sub examine*; si los actos sancionadores contrarían los principios de equidad, eficiencia y progresividad por desatender la capacidad económica de la actora; y, si procede aplicar criterios de graduación de la sanción impuesta en los actos demandados.

2- Respecto al primer problema jurídico, la apelante única, sostiene que la potestad de la Administración para sancionar por no enviar la información que le solicitaron en un requerimiento ordinario, solo podía ejercerse si el procedimiento de devolución del saldo a favor a partir del cual la Administración advirtió la necesidad de requerir la mencionada información continuaba siendo estudiado por la demandada, ello, puesto que, a su entender, el procedimiento sancionador era accesorio al procedimiento de devolución. A partir de esa premisa, aduce que dado que desistió de la petición de devolución y ese proceso fue archivado, el acto sancionador por no enviar la información también debía archivar. Por su parte, la demandada y el tribunal coinciden en que estos procedimientos son independientes, de suerte que la terminación de uno no incide en el otro. Así, corresponde a la Sala analizar si la terminación del proceso de devolución del saldo a favor conllevaba a la terminación del procedimiento sancionador que dio lugar a los actos enjuiciados, puesto que este último procedimiento es accesorio al de devolución.

2.1- Al respecto, se resalta que es criterio reiterado de esta corporación⁷ que los procedimientos sancionadores son autónomos a otro tipo de procedimientos, puesto que tienen como finalidad multar a los administrados por la comisión de una infracción. Así, el ordenamiento tributario regula el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración con un procedimiento propio, el cual no se encuentra supeditado a la continuidad o procedencia de ningún otro procedimiento, sino solo a la presencia de conductas infractoras que deben ser sancionadas de conformidad con las formas propias para garantizar el debido proceso en los términos del artículo 29 de la Constitución.

⁵ Sentencias del 20 de agosto de 2015 (exp.20425 C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); 10 de diciembre de 2015 (exp. 21749. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); 14 de abril de 2016 (exp. 20905. C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez); C-160 de 1998 (exp. D 1841. M. P. Carmenza Isaza Gómez)

⁶ El recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia fue presentado con posterioridad a la reforma introducida al CPACA por la Ley 2080 de 2021, es decir, después del 25 de enero de 2021.

⁷ Sentencias del 06 de junio y del 01 de agosto del 2019 (exp. 22419 y 23024, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 02 de octubre de 2019 (exp. 23867, CP: Milton Chaves García); del 29 de abril de 2020 y del 01 de julio de 2021 (exp. 22507 y 24613, CP: Julio Roberto Piza); y del 16 de febrero de 2023 (exp. 26463, CP: Wilson Ramos Girón).

2.2- En consecuencia, contrario a lo afirmado por la demandante, el procedimiento sancionador no es accesorio al procedimiento de devolución del saldo a favor y, por consiguiente, la Administración podía ejercer sus potestades punitivas y adelantar el procedimiento para sancionar a la actora al verificar que pese a que el 19 de julio de 2017 le solicitó enviar la información relacionada con «la declaración de renta del año gravable 2015 y 2016», específicamente, conciliaciones contables, libros auxiliares, resumen de pagos al SGSS (Sistema General de Seguridad Social), relación de ingresos, costos y deducciones, y fijó como fecha máxima para la entrega de la misma el 08 de agosto de 2017; para el 24 de agosto de 2017, momento de expedición del pliego de cargos, su contraparte no había contestado el anterior requerimiento, hechos no controvertidos por las partes. Nótese que fue con posterioridad que la sociedad, mediante oficio del 24 de octubre de 2017, desistió de la solicitud de devolución del saldo a favor. No prospera el cargo de apelación.

3- Corresponde a la Sala estudiar el segundo cargo de apelación, frente al cual la actora plantea que la sanción en discusión es improcedente, porque su contraparte incumplió con la carga de demostrar que la conducta infractora le ocasionó un daño que afectara el recaudo nacional, en consonancia con los principios de lesividad y antijuricidad en materia sancionadora. Por su parte, la demandada y el tribunal plantean que la conducta omisiva de la demandante le causó un daño a la Administración, puesto que le impidió ejercer sus potestades de fiscalización y recaudo.

Sobre el particular, las partes concuerdan, no es objeto de discusión y esta Sala lo constató en la valoración de los hechos del numeral 2.2 de esta providencia, que la demandante no envió la información solicitada por la Administración con anterioridad a que se le notificara el pliego de cargos y es por dicha infracción por la que fue sancionada en los actos demandados. Así, la decisión que demandan las partes y, por tanto, la que es objeto de debate, consiste en determinar si la conducta de la demandante le causó un daño a la Administración que justifique la imposición de la sanción.

Sobre la configuración del daño con ocasión de la sanción prevista en el artículo 651 del ET, se resalta que es criterio reiterado de la Sala⁸ que el incumplimiento del deber formal de presentar información obstaculiza la fiscalización que la Administración tributaria debe realizar a los contribuyentes, de manera que la omisión en la entrega de la información entorpece ese mandato radicado en la autoridad tributaria y ello produce un daño que justifica la imposición de la sanción. Tal criterio de decisión basta, para reconocer que, dado que las partes no discuten que la demandante incumplió con el deber de informar, se configuró un daño para la Administración, habida cuenta que con la omisión se obstaculizó su ejercicio de fiscalización. No prospera el cargo de apelación.

4- En cuanto a la violación de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, la actora aduce que dichas máximas fueron vulneradas por la Administración al imponer la sanción en discusión, sin tener en cuenta su capacidad económica. Y el tribunal estimó que la multa es proporcional por no superar el patrimonio de la actora. Por lo anterior, le corresponde a la Sala decidir si la autoridad debió atender la capacidad económica de la sancionada en aras de imponer la multa discutida. Sobre el particular, la Sala resalta que, tal como se especificó en el fundamento jurídico nro. 2.1 de este proveído, los procedimientos sancionadores tienen como finalidad imponer la multa legalmente establecida por la comisión de una infracción, de suerte que, se concluye que la pena aplicable a una determinada conducta infractora, depende de la decisión legislativa que establece la regla de valoración sobre el reproche punitivo atribuible a esa conducta, que

⁸ Sentencias del 03 de junio de 2015 (exp. 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); del 06 de diciembre de 2017 (exp. 22272, CP: Milton Chaves García); del 08 de febrero de 2018 (exp. 22060, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 05 de abril de 2018 (exp. 22914, CP: Milton Chaves García); y del 20 de septiembre de 2018 (exp. 22489, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

puede variar si con posterioridad el legislador decide ceder disminuyendo o eliminando el reproche que se le había otorgado inicialmente a la conducta. Razón por la cual, dado que el parámetro para calcular la multa aplicable por la comisión de una infracción depende de la valoración otorgada frente a dicho comportamiento por el legislador, con lo cual, contrario a lo alegado por la demandante, su capacidad económica no tiene injerencia para fijar el nivel de reproche por la comisión de su infracción. No prospera el cargo de apelación.

5- Respecto al último problema jurídico, la actora y apelante única plantea que, teniendo en cuenta que regularizó su conducta antes de la notificación de la resolución sanción, en atención a los principios de gradualidad, proporcionalidad, razonabilidad, justicia, equidad e igualdad reconocidos en la Resolución nro. 11774 de 2005, y en la jurisprudencia de esta corporación y de la Corte Constitucional, la Administración debió graduar la sanción.

5.1- Tomando en consideración que el debate jurídico al que obedece el *sub lite*, discurre en torno a las vicisitudes del ordenamiento que imponen la tarea de graduar la sanción por no enviar información de conformidad con la magnitud del daño infringido, la Sala estima necesario aludir a la evolución normativa y jurisprudencial que al respecto ha tenido el artículo 651 del ET, antes y después de la modificación del artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, vigente para el momento de los hechos. No obstante, se abstendrá de analizar la Resolución nro. 11774 de 2005, puesto que esta fue declarada nula mediante sentencia del 25 de octubre de 2017 (exp. 18826, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

5.2- Se destaca que el artículo 651 del ET (en los términos dispuestos antes de la modificación del artículo 289 de la Ley 819 de 2016) establecía una fórmula abierta que imponía al operador jurídico la tarea de tasar la multa correspondiente, atendiendo a las garantías constitucionales dentro de las cuales el Estado debe ejercer sus potestades punitivas. La Corte Constitucional lo advirtió en la sentencia C-160 de 1998 (MP: Carmenza Isaza Gómez), al pronunciarse sobre la constitucionalidad de esta norma, pues señaló que la función punitiva de la Administración tributaria se enmarca en los criterios de proporcionalidad y de razonabilidad, de suerte que la imposición de la sanción por infracciones al deber informar tiene que graduarse según la magnitud del daño producido por la conducta. Tal imperativo constitucional ha sido reconocido y afirmado por esta Sección en numerosas sentencias, dentro de las que cabe destacar la providencia 2019CE-SUJ-4-010, del 14 de noviembre de 2019 (exp. 22185, CP: Julio Roberto Piza), que unificó dicha postura.

De acuerdo con esa jurisprudencia, las expresiones «hasta el 5%» y «hasta el 0.5%», contenidas en el artículo 651 del ET, le otorgan a la Administración un margen para graduar la sanción por no informar; pero «esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria», le corresponde al funcionario fundamentar su decisión con argumentos que deben atender a los criterios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad de la sanción. Así, aunque las infracciones al deber de informar potencialmente afectan la gestión administrativa tributaria que debe adelantar la autoridad, la mencionada sentencia de unificación precisó que tales omisiones no ameritan la misma consecuencia punitiva en todos los casos, puesto que, mientras la omisión en el suministro de información afecta considerablemente la efectividad en la gestión administrativa tributaria, pudiendo llegar a imposibilitarla con carácter absoluto, el suministro extemporáneo impacta en la oportunidad dentro de la cual la Administración desarrolla sus competencias. Pero si el retardo en la entrega de la información es mínimo, no se obstruye seriamente el ejercicio de la fiscalización, en tanto que si es prolongado puede producir el mismo efecto que una falta absoluta.

Razón por la cual, en la regla unificación nro. 4 de la mencionada providencia, esta Sala

concluyó que la sanción en discusión se debía graduar dependiendo del momento en el cual se entregue la información o se corrijan los errores. Al efecto, señaló que para los eventos en que se pudiera determinar la cuantía de la información correspondía al 0,5% si era antes de que se notificara el pliego de cargos; 1% si era antes de que se notificara la resolución sancionadora; 3% si era en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción y 5% si era después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración o cuando en definitiva no se regularizara la conducta infractora. Para los casos en los que la información carezca de cuantía o no se pueda establecer, la graduación respondía a los mismos supuestos, pero con los porcentajes del 0,05%, 0,1%, 0,3% y 0,5%. Sin embargo, se precisó de manera expresa que dichas reglas de graduación de la sanción aplicaban para las infracciones cometidas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

5.3- Posteriormente, el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, introdujo modificaciones al artículo 651 del ET, por medio del cual se indicaron expresamente porcentajes fijos sancionadores relativos a las infracciones por el incumplimiento del deber de informar, los cuales son aplicables a la conducta *sub examine* dado que ocurrió con posterioridad al 29 de diciembre de 2016, fecha de promulgación de la ley. Al efecto, señaló que para los eventos en los que pudiera determinarse la cuantía de la información, la multa correspondería al 5%, de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida; 4%, de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea; y 3%, de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea. Mientras que, para los casos en los que la información carecía de cuantía o no se podía establecer, la sanción correspondería al 0,5% de los ingresos netos, en caso de no existir ingresos, y del 0,5% del patrimonio del año inmediatamente anterior o de la última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio. En consecuencia, se resalta que con dicha normativa el legislador decidió aumentar el reproche a la conducta y fijó penas más gravosas que las que regían de acuerdo con la disposición anterior, imposibilitando, en principio, disminuir la tarifa aplicable en razón al momento en el cual se entregaba la información o se corregían los errores, puesto que estableció una tarifa fija para determinar la multa.

Sin embargo, se constata que, la misma disposición garantizó que la función punitiva de la Administración tributaria se enmarcara en los criterios de proporcionalidad y de razonabilidad, al consagrar atenuaciones de la pena que responden a la mayor o menor afectación de la gestión tributaria de la autoridad, según el momento en el cual el administrado subsana la infracción al deber de informar. Al respecto, el inciso 3.º del artículo 651 del ET, en la redacción que le dio el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, vigente para el momento de los hechos y que no fue modificado por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, consagró dos supuestos de reducción de la sanción, a saber: (i) al 50% de la sanción planteada en el pliego de cargos, cuando se regularizara la conducta antes de la notificación de la resolución sancionadora; y (ii) al 70% de la sanción impuesta, cuando se regularizara la conducta dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la resolución sancionadora. A tal efecto, en uno y otro caso, el infractor debía presentar ante la Administración un memorial acogiéndose a la reducción de la sanción, en el cual acreditara que la infracción fue regularizada, así como el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida.

La Sala también destaca que, a su turno, el artículo 640 del ET, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 y actualmente vigente, en su ordinal 3.º consagró una atenuación de la pena consistente en reducir las sanciones a un 50% de las bases dispuestas legalmente cuando concurren tres supuestos de hecho: (i) que en los cuatro años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable, mediante acto administrativo en firme, el infractor no hubiere sido sancionado por incurrir en la misma

conducta; (ii) que la sanción haya sido aceptada; y (iii) que la infracción haya sido subsanada; a su vez, para reducir las sanciones en un 75% (ordinal 4.º *ibidem*), se aplicarán los mismos preceptos legales, con la diferencia de que, la conducta sancionable no se hubiere cometido en los dos años anteriores a la imposición de la sanción.

Así, para que sean procedentes las atenuaciones de la pena, dispuestas por el inciso 3.º del artículo 651 del ET y los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 *ibidem*, se deben cumplir los requisitos dispuestos en cada una de las normas para el efecto.

5.4- En el caso particular, se concluye que, para el momento de los hechos (*i.e.* 2017), el artículo 651 del ET, que le otorgaba a la Administración un margen para graduar la sanción por no informar, a partir de la interpretación que de las expresiones «hasta el 5%» y «hasta el 0.5%» debía realizar la autoridad tributaria en observancia de los criterios fijados para el efecto por la jurisprudencia de esta corporación y de la Corte Constitucional, ya no estaba vigente, puesto que las modificaciones efectuadas por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016 a dicha disposición, entraron a regir desde el 29 de diciembre de 2016. Razón por la cual, contrario a lo afirmado por la actora, eran inaplicables al caso *sub examine* las sentencias que sustentaron el cargo de vulneración a las máximas constitucionales invocadas, puesto que en ellas se interpretó la graduación de la sanción a partir de una norma que ya estaba derogada para el momento de la conducta infractora (*i.e.* 08 de agosto de 2017, fecha máxima para enviar la información).

Ahora bien, como el artículo 651 del ET, en los términos dispuestos por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, era el vigente al momento de los hechos, y dicha norma estableció tarifas fijas aplicables a los supuestos de incumplimiento del deber de informar, era procedente que -al verificar la omisión en el envío de la información al momento de expedición del pliego de cargos- la Administración aplicara la tarifa del 5% señalada por la disposición *ibidem* para los supuestos en los cuales no se suministró la información exigida. Por su parte, si el administrado pretendía la atenuación de la pena en razón a la mayor o menor afectación de la gestión tributaria de la autoridad, derivada del momento en que se subsana la omisión y se envía la información, era necesario que, además de regularizar la conducta, cumpliera con los demás requisitos dispuestos para el efecto por el inciso 3.º del artículo 651 del ET y los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 *ibidem*.

Sin embargo, se observa que, en el caso, no existe prueba del memorial acogiendo a la reducción de la sanción, en el cual acreditara que la infracción fue regularizada, ni del pago o acuerdo de pago de la sanción reducida, razón por la cual, era improcedente reconocer la reducción del inciso 3.º del artículo 651 del ET. Por su parte, el tribunal estudió la reducción de la sanción a partir del cumplimiento de los requisitos del artículo 640 *ibidem* y concluyó que no había lugar a disminuir la multa en los términos dispuestos por dicha disposición, pues el extremo activo de la litis no demostró haber aceptado la sanción propuesta en el pliego de cargos. Decisión que no fue objeto de apelación.

De suerte que, dado que es criterio reiterado de esta Sala que «la infracción que enmarca la sanción a imponerse debe ser la establecida desde el pliego de cargos»⁹ y que «la única sanción que puede imponerse es la que se propone en el pliego de cargos, con la correspondiente reducción, si es que con posterioridad al pliego o al acto sancionatorio el contribuyente regulariza su omisión»¹⁰, los actos enjuiciados que impusieron la sanción del 5% se ajustaron a derecho de conformidad con las disposiciones vigentes al momento de los hechos. No prospera el cargo de apelación.

⁹ Sentencias del 18 de junio de 2015 y del 05 de octubre de 2016 (exp. 19695 y 21227, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); y del 04 de noviembre de 2021 (exp. 25353, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁰ Sentencia del 29 de abril de 2020 (exp. 21802, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Reiterada en sentencias del 17 de noviembre de 2022 (exp. 26541, CP: Milton Chaves García) y del 30 de marzo de 2023 (exp. 27110, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



6- Si bien por las razones expuestas correspondería confirmar la sentencia proferida por el tribunal, en lo que respecta a la multa procedente a título de sanción por incumplimiento del deber de informar, se dará aplicación al artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 que redujo el porcentaje de la sanción por no suministrar la información exigida del 5% al 1%; con fundamento en el principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 de la Constitución).

Por ende, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos, únicamente para reducir la sanción en aplicación del principio de favorabilidad. En definitiva, la sanción por no enviar información se fija así: (i) base de la sanción por no enviar información \$6.197.573.000; (ii) que al aplicarle la correspondiente tarifa del 1% arroja una sanción de \$61.975.730.

7- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

*Primero: **Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa de la sentencia de segunda instancia.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **fijar** la sanción por no informar a cargo de la demandante conforme con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.*

2. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese. Devuélvase 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