



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D. C., siete (07) de diciembre de dos mil veintitrés (2023)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 73001-23-33-000-2019-00212-01 (26411)  
**Demandante:** Aldemar Godoy González  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Sanción por no enviar información. Graduación de la sanción.  
Reducción de la sanción.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 21 de octubre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que resolvió (f. 129):

Primero: Declarar la nulidad de la Resolución Sanción nro. 092412018000029, del 05 de marzo de 2018, por medio de la cual al señor Aldemar Godoy González se le impone sanción relacionada con la extemporaneidad en el suministro de información exógena correspondiente al año gravable 2014, así como de la Resolución nro. 092362018000001, del 28 de diciembre de 2018, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, fijar la sanción por no haber suministrado de forma oportuna la información exógena del año gravable 2014 al contribuyente Aldemar Godoy González ... en la suma de cinco millones doscientos cuarenta y ocho mil doscientos noventa y un pesos (\$5.248.291), debiendo descontar lo que haya abonado por este concepto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Tercero: Sin costas.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Mediante el Pliego de Cargos nro. 092382017000048, del 20 de septiembre de 2017, la demandada propuso sancionar al actor por no enviar información relativa al periodo gravable 2014 con la máxima multa dispuesta en el artículo 651 del ET (ff. 87 a 92 caa). El 26 de octubre siguiente, el demandante envió un memorial a su contraparte aceptando la sanción para graduarla en el 0,5% de la información no suministrada, porcentaje mínimo dispuesto por la norma *ibidem*, y a su vez dicho monto reducirlo en los términos previstos en el inciso 3.º esa disposición y en el ordinal 3.º del artículo 640 del ET (ff. 97 a 99 caa). Con la Resolución nro. 092412018000029, del 05 marzo de 2018, la Administración sancionó al actor en los términos propuestos en el pliego de cargos y rechazó la petición de graduación y reducción de la sanción (ff. 139 a 146 caa), decisión que modificó con la Resolución nro. 092362018000001, del 28 de diciembre de 2018,



para dosificar la multa en el 3% de la información no entregada (ff. 205 a 208 caa).

## 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), el actor formuló las siguientes pretensiones (f. 1 vto.):

1. Se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:
  - a. La Resolución Sanción nro. 092412018000029 del 05 de marzo de 2018 por medio de la cual a mi poderdante se le impone sanción relacionada con la extemporaneidad en el suministro de información exógena correspondiente al año gravable 2014.
  - b. La Resolución nro. 092362018000001 del 28 de diciembre de 2018 por medio de la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución Sanción nro. 092412018000029 fechada el 05 de marzo de 2018.
2. A título de restablecimiento del derecho, se revoquen los siguientes actos administrativos:
  - a. La Resolución Sanción nro. 092412018000029 del 05 de marzo de 2018 por medio de la cual a mi poderdante se le impone sanción relacionada con la extemporaneidad en el suministro de información exógena correspondiente al año gravable 2014.
  - b. La Resolución nro. 092362018000001 del 28 de diciembre de 2018, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución Sanción nro. 092412018000029 del 05 de marzo de 2018.
3. A título de restablecimiento del derecho, se declare la validez de la liquidación de la sanción por suministro extemporáneo de información exógena correspondiente al año gravable 2014, efectuada y cancelada por mi poderdante con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, determinándola en la suma de dos millones seiscientos veinticuatro mil pesos m/cte. (\$2.624.000).
4. Que se condene a la demandada a cancelar las costas y agencias en derecho que se originen en el presente proceso.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 228 de la Constitución; 640 del ET; y la doctrina oficial expuesta en los conceptos nros. 72394 del 13 de noviembre de 2013 y 52431 del 28 de agosto de 2014, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 1 a 6):

Sostuvo que los actos acusados violaron los principios de gradualidad, proporcionalidad y justicia, 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 permitiría graduar la multa entre un 0,3% y un 1% de la información no suministrada de conformidad con la jurisprudencia de esta corporación. Por ello, aseguró que, contrario a lo afirmado por la Administración, tras la notificación del pliego de cargos era procedente que dosificara la sanción a una tarifa del 0,5%, por tratarse de un porcentaje dentro del rango dispuesto por la jurisprudencia; y que, posteriormente, sobre dicho rubro aplicara las reducciones dispuestas por el inciso 3.º del artículo 651 del ET y el ordinal 3.º del artículo 640 del *ibidem* por subsanar la omisión. Aseguró que cumplió con los requisitos para acceder a esas reducciones, puesto que pagó la multa de conformidad con su debida graduación (*i.e.* el valor de \$2.624.000) y mediante memorial aceptó que incurrió en la infracción. Añadió que una interpretación diferente infringiría su



derecho de defensa. Por último, sostuvo que, en cualquier caso, la sanción era improcedente ya que su contraparte no probó el daño causado por la omisión.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la demandante (ff. 72 a 80), para lo cual sostuvo que los actos enjuiciados observaron los principios constitucionales alegados por el demandante, porque dado que subsanó la omisión en el envío de información, tras el pliego de cargos, mediante la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, graduó la multa máxima inicialmente impuesta a una sanción del 3% de la información no suministrada, tal como lo acepta la versión vigente del artículo 651 del ET, la cual aseguró que es procedente en aplicación del principio de favorabilidad. Aseguró que la conducta de la demandante le causó un daño pues impidió el ejercicio de sus potestades de fiscalización. Defendió que era improcedente la graduación adicional y las mencionadas reducciones, dado que solo el demandante tenía la potestad para graduar la sanción, tal como lo dispone artículo *ibidem*; y, por consiguiente, es sobre la multa que liquidó oficialmente que procede aplicar las correspondientes reducciones.

### **Sentencia apelada**

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin dictar condena en costas (ff. 123 a 129). Consideró que la demandante incurrió en la infracción antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016 y regularizó la conducta (*i.e.* omisión en el envío de la información) previa notificación de la resolución sanción, por lo que en atención a la regla de unificación nro. 4 de la sentencia del 14 de noviembre de 2019 (exp. 22185, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) esta debía dosificarse en el equivalente al 1% de la información no suministrada. Aseguró que era procedente reducirse la multa de conformidad con el inciso 3.º del artículo 651 *ibidem*, pues fue liquidada sobre la base correcta, como lo exige la sentencia en referencia, y, en todo caso, resultaría excesivo exigirle al actor para su procedencia el pago del 10% de la multa máxima inicialmente impuesta por la Administración. Por ese mismo sustento de la determinación excesiva de la sanción, aceptó su graduación al 50% que establece el artículo 640 del ET.

### **Recurso de apelación**

La demandada apeló la decisión del tribunal (ff. 134 a 137). Insistió en la procedencia del porcentaje de graduación aplicado en los actos demandados, porque el actor no cumplió con su deber de informar sino con ocasión del pliego de cargos que propuso la imposición de la multa y actuó indebidamente al graduar la sanción en un porcentaje inferior al jurisprudencialmente aceptado. Consideró que el tribunal erró al aceptar la reducción de la sanción del inciso 3.º del artículo 651 del ET, puesto que la dosificación que hizo el actor de la multa fue indebida y, por consiguiente, el pago de la sanción reducida que acreditó en el expediente administrativo fue menor al del monto adeudado, así contrariando lo exigido por la disposición *ibidem*. Aseguró que tampoco se debió aceptar la graduación de la sanción del ordinal 3.º del artículo 640 del ET, ya que consideró que para esa atenuación era necesario acreditar que el actor no incurrió en la comisión de la misma infracción dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la conducta, así como la aceptación de la correspondiente multa.

### **Pronunciamientos sobre el recurso**

La demandante afirmó que la graduación efectuada en los actos era improcedente, para lo cual reprodujo los argumentos expuestos por el *a quo*. Aseguró que acreditó los



requisitos para las reducciones del ordinal 3.º del artículo 640 del ET, porque regularizó la conducta, aceptó la sanción y dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción no incurrió en la comisión de la misma. Afirmó que su proceder se ajustó a la ley (índices 9 y 15)<sup>1</sup>. La demandada reiteró los argumentos expuestos en la apelación (índices 13 y 14). El ministerio público guardó silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. Concretamente, corresponde a la Sala establecer si es procedente la dosificación de la multa por no enviar información determinada por el *a quo* en el 1% de la información no suministrada; si se cumplieron los requisitos para acceder a la reducción de la deuda sancionadora al 10% del inciso 3.º del artículo 651 del ET; y, si procede la reducción al 50% de la sanción enjuiciada en los términos del ordinal 3.º del artículo 640 del ET.

2- Respecto al primer problema jurídico, el tribunal consideró que, como el actor regularizó la conducta antes de la notificación de la resolución sanción, en atención a la regla de unificación nro. 4 de la sentencia de unificación 2019CE-SUJ-4-010, del 14 de noviembre de 2019 (exp. 22185, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) esta debía dosificarse en el equivalente al 1% de la información no suministrada, decisión respecto de la cual el actor no presentó recurso de apelación y que aceptó en los alegatos de conclusión. Por su parte, la apelante única, insiste en la procedencia del porcentaje de graduación aplicado en los actos demandados, porque el actor entregó la información con ocasión a la respuesta al pliego de cargos y tasó indebidamente la sanción.

Así las cosas, las partes no debaten que el actor subsanó la totalidad de su omisión antes de que se notificara la resolución sancionadora. Debe entonces pronunciarse la Sala sobre si es procedente la dosificación de la multa por no enviar información al 1% de la información no suministrada en los supuestos que se subsana la omisión antes de que al administrado le notifiquen resolución sanción. Dado que ese asunto fue materia de unificación en la providencia 2019CE-SUJ-4-010, del 14 de noviembre de 2019 (exp. 22185, CP: Julio Roberto Piza), la Sala fallará la presente controversia aplicando las reglas de unificación ahí fijadas. Concretamente la regla aplicable al *sub examine* es la nro. 4, la cual establece que «*Para las infracciones al deber de informar (...) la sanción imponible se graduará así: (...) (b) El 1% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora*».

Tal criterio de decisión judicial basta, para reconocer que la graduación al 1% que ordena el artículo 651 del ET, en los términos dispuestos por la mencionada regla de unificación, puesto que esta únicamente exige para su procedencia la subsanación de la omisión con anterioridad a la notificación de la sanción, de modo que como dicho supuesto fáctico es aceptado por las partes y el tribunal, sin que este hecho hubiera sido objeto de apelación, era procedente la dosificación de la sanción analizada en el equivalente al 1% de la información no suministrada.

<sup>1</sup> Del repositorio informático SAMAI.



Además, la Sala precisa que, si bien la sanción por no enviar información fue modificada por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, la multa prevista en esa disposición para la conducta infractora que se juzga (*i.e.* omisión en la entrega de la información) corresponde a la misma que se confirma por la Sala, «*el uno por ciento (1%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida*», de manera que esa norma no rige para el *sub lite* porque no es más favorable para el infractor.

3- Corresponde estudiar el segundo cargo de apelación planteado por la demandada sobre la procedencia de la reducción al 10% de la deuda sancionadora del inciso 3.º del artículo 651 del ET. Al respecto el actor defiende que, la reducción es procedente porque satisfizo todos los requisitos legales para acceder a la reducción del inciso 3.º del artículo 651 del ET, vigente al momento de los hechos. Específicamente señaló que con ocasión a la respuesta al pliego de cargos aceptó que incurrió en la infracción y pagó la multa tasada a una tarifa del 0,5% de la información no suministrada, reducida conforme a los atenuantes previstos en el ordenamiento jurídico. Por su parte, la demandada y apelante única asegura que el demandante incumplió el requisito de pago porque al haber tasado la multa mediante la aplicación de un porcentaje inferior al jurisprudencialmente admitido, el pago que realizó y acreditó fue incompleto, circunstancia que impediría la procedencia de la reducción en discusión.

Para atender esa controversia, la Sala parte de señalar que para el momento de los hechos la disposición que disciplinaba la reducción bajo análisis era el inciso 3.º del artículo 651 del ET, en la redacción establecida por el artículo 55 de la Ley 6.º de 1992. De acuerdo con esa norma, la sanción por no enviar información se puede reducir al 10% de la multa, si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción, siempre que el administrado allegue memorial a la Administración aceptando la sanción y acreditando la subsanación de la omisión, así como el pago o el acuerdo de pago.

Dado que en el presente caso las partes concuerdan que el actor tasó la multa por no informar en un porcentaje inferior al admitido jurisprudencialmente, se evidencia que se incumplió el requisito de pago señalado por la disposición. Así, el demandante pagó la suma de \$2.624.000, cuando lo procedente era que, para acogerse a las reducciones (incluida la prevista en el ordinal 3.º del artículo 640 del ET), hiciera el pago de la suma de \$5.248.000. Por consiguiente, se ajusta a derecho la decisión adoptada por la apelante de rechazar la reducción al 10% del inciso 3.º del artículo 651 del ET. Prospera el cargo de apelación.

4- Finalmente, debe la Sala analizar si procede la reducción al 50% de la sanción por no enviar información en los términos del ordinal 3.º del artículo 640 del ET. Al respecto, la demandante afirma que la atenuación de la pena es procedente porque antes de que le notificaran resolución sanción aceptó la infracción y pagó la multa sancionadora adeudada. En el otro extremo, la Administración afirma que es improcedente la reducción de la sanción porque el actor omitió demostrar que no incurrió en la comisión de la misma infracción dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la conducta sancionada.

4.1- Se resalta que el ordinal 3.º del artículo 640 del ET, consagra 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. De suerte que, para que sea procedente la atenuación de la pena del ordinal 3.º del artículo 640 del ET,



la disposición legal exige que únicamente se cumplan los tres requisitos prescritos en la norma para el efecto, tal como ya lo ha reconocido esta Sala en sentencia del 30 de junio de 2022 (exp. 26031, CP: Myriam Stella Gutiérrez).

4.2- Visto lo anterior, en el plenario se encuentran probados los siguientes hechos:

(i) Comunicado de la Dirección de Gestión Jurídica de la Administración en el que afirma que en los cuatro años anteriores a la fecha de comisión de la conducta sancionable no se encuentran registros ni procesos activos en contra del actor por la comisión de la misma conducta (ff. 201 y 202 caa).

(ii) Respuesta al pliego de cargos, del 26 de octubre de 2017, en el que el demandante afirma que «*acepta la sanción reducida*» (f. 97 caa).

4.3- Así, se advierte que, dado que no es objeto de discusión en el plenario y, ha sido reiteradamente aceptado por las partes, que el infractor subsanó su omisión con ocasión a la respuesta al pliego de cargos, los medios de prueba expuestos dan cuenta de que el actor cumplió con los requisitos legalmente exigidos por el ordinal 3.º del artículo 640 del ET para acceder a la atenuación de la pena y, por consiguiente, es procedente la reducción de la sanción al 50% de la información no enviada.

5- Atendiendo a las consideraciones expuestas, la Sala modificará la sentencia de primer grado para rechazar la atenuación de la pena del inciso 3.º del artículo 651 del ET. En definitiva, la sanción por no enviar información por el año gravable 2014 se fija así: (i) base de la sanción por no enviar información \$10.496.582.000; (ii) que al aplicarle la correspondiente tarifa del 1% arroja una sanción de \$104.966.000; y (iii) finalmente al reducirla al 50% corresponde a un monto total por sanción de \$52.483.000.

6- 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. **Modificar** los ordinales primero y segundo de 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 relativa al periodo gravable 2014 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.



Radicado: 73001-23-33-000-2019-00212-01 (26411)  
Demandante: Aldemar Godoy González

Cópiese, 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**