



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., veintidós (22) de febrero de dos mil
dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2012-00493-01 (20810)
Demandante: LUZ ALBA ORDÓÑEZ DE MUÑOZ
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Sanción por no enviar información en medio magnético
año 2008. Graduación de la sanción por no informar.
Reducción de la sanción.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 14 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió:

PRIMERO. Se declara la NULIDAD de la Resolución Sanción No. 322412011000543 de 22 de agosto de 2011, por medio de la cual se impuso la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario a la contribuyente LUZ ALBA ORDÓÑEZ DE MUÑOZ con NIT 36.155.622-8 por no suministrar información exógena por concepto del impuesto [sobre la] renta y complementarios por el año gravable 2008, por la suma de \$356.445.000.

SEGUNDO. Se declara la NULIDAD de la Resolución No. 900.094 del 30 de agosto de 2012, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN decidió el recurso de reconsideración fijando el valor de la sanción en la suma de \$125.461.000

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho se declarará que la contribuyente LUZ ALBA ORDÓÑEZ DE MUÑOZ, cumplió con el pago de la sanción reducida al 10% establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario y por lo tanto no está obligada a pago alguno por la sanción a que se refieren los actos administrativos cuya nulidad se declara.

CUARTO. No hay condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante el Pliego de Cargos nro. 322392011000061, del 10 de febrero de 2011, la DIAN propuso multar a la demandante por no presentar la información en medios magnéticos correspondiente al año 2008, con fundamento en la letra a) del artículo 651 del Estatuto Tributario (ET). La sanción planteada de \$356.445.000 equivalía al 5% de las cuantías no informadas.

En el término de respuesta al pliego de cargos, la demandada subsanó la omisión en la que había incurrido, para lo cual entregó los Formatos nros. 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012, y aceptó la imposición de la sanción reducida al 10% (i.e. \$35.644.500); pero, aplicando además el beneficio de la «condición especial de pago» prevista en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, de modo que en definitiva pagó la mitad del anterior monto, es decir, \$17.822.000, por concepto de sanción reducida.

Con la Resolución nro. 322412011000543, del 22 de agosto de 2011, la demandada le impuso a la actora la sanción propuesta en el pliego de cargos.

Por último, el recurso de reconsideración interpuesto fue decidido mediante la Resolución nro. 900094, del 30 de agosto de 2012, por medio de la cual se redujo la sanción impuesta a la suma de \$125.461.000.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), el apoderado judicial de la señora Luz Alba Ordóñez de Muñoz formuló las siguientes pretensiones, ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A (ff. 6 y 7):

1. Que se declare la NULIDAD de la Resolución Sanción No. 322412011000543 del 22 de agosto de 2011 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la

Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, por medio de la cual se impuso la sanción prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario a la contribuyente LUZ ALBA ORDÓÑEZ DE MUÑOZ con NIT 36.155.622-8 por no suministrar información exógena por concepto del impuesto de Renta y Complementarios por el año gravable 2008, en la suma de \$356.445.000.

2. Que se declare la NULIDAD de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 900.094 del 30 de agosto de 2012, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente LUZ ALBA ORDÓÑEZ DE MUÑOZ con NIT 36.155.622-8, modificando la Resolución Sanción No. 322412011000543 del 22 de agosto de 2011, fijando el valor de la sanción en la suma de \$125.461.000

3. Que a título de restablecimiento del derecho se declare que la contribuyente LUZ ALBA ORDÓÑEZ DE MUÑOZ con NIT 36.155.622-8 CUMPLIÓ CON EL PAGO DE LA SANCIÓN, en acogimiento al beneficio de que trata el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, realizando el pago del 50% de la sanción reducida al 10% del artículo 651 del Estatuto Tributario, en la suma de \$17.822.00, y se decrete el archivo del expediente.

4. Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término de (sic) establecido en el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011.

5. Que se condene a la entidad Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, al pago de las costas que se generen en este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 13, 29 y 95 de la Constitución; 651 y 683 del ET; 264 de la Ley 223 de 1995; y 48 de la Ley 1430 de 2010. El concepto de violación de las normas planteado se sintetiza así:

1- Violación de los artículos 29 y 95 Constitucionales, 651 y 683 del ET

Indicó que cumplió con todos los requisitos necesarios para obtener la reducción al 10% de la sanción por no enviar información, en los términos del artículo 651 del ET.

En ese sentido, explicó que, antes de la notificación de la resolución sancionadora: (i) aceptó la sanción propuesta por la Administración reducida al 10%; (ii) demostró haber subsanado la omisión sancionada; y (iii) acreditó el pago del 50% de la sanción reducida, en virtud del mecanismo especial de pago contemplado en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010.

Por ello, manifestó que la DIAN pretendía someter a la obligada a una sanción superior a la que correspondía de conformidad con el espíritu de justicia, contemplado en el artículo 683 del ET.

2- Transgresión del artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 y del derecho a la igualdad

Adujo que, en la resolución que desató el recurso de reconsideración, la DIAN aceptó que el beneficio del artículo 48 de la Ley 1430 estaba previsto a favor de los contribuyentes que se encontraran en mora de pagar obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias; sin embargo, le negó a la actora dicho beneficio, pues consideró que no había mora frente pago de la sanción discutida.

Planteó que, contrario a lo expresado por la demandada, sí existió mora en relación con la entrega de la información en medios magnéticos del año 2008, situación que fue objeto de la sanción impuesta por la DIAN. Alegó que la solicitud de disminución de la sanción, con fundamento en el señalado artículo 48, se presentó de forma oportuna, antes del 29 de junio de 2011.

3- Vulneración del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

Afirmó que los actos administrativos demandados eran nulos por desconocer la doctrina oficial de la DIAN, fijada en los Oficios nros. 03562, del 18 de mayo, y 044301, del 17 de junio de 2011, según los cuales las sanciones impuestas con fundamento en el artículo 651 del ET podían disminuirse en un 50%, siempre que se cumplieran las exigencias de la Ley 1430 de 2010, incluso en los casos de correcciones provocadas por la autoridad tributaria.

Con todo, manifestó que su omisión no causó ningún perjuicio a la Administración, pues el incumplimiento en la entrega de información en medios magnéticos fue superado. De manera que no había lugar a la imposición de la sanción objeto de litigio.

Contestación de la demanda

La apoderada de la DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora, en los siguientes términos (ff. 57 a 64):

Explicó la diferencia entre los deberes formales y las obligaciones sustanciales y determinó que la demandante incumplió el deber formal de presentar la información en medios magnéticos correspondiente al año 2008. Agregó que la inobservancia de los deberes formales afecta el desarrollo de la labor administrativa, ya que impide a la autoridad verificar el acatamiento de las obligaciones tributarias.

Adujo que la actora no reunió los requisitos para acceder al beneficio consagrado en el artículo 651 del ET, en la medida en que el pago efectuado por concepto de sanción reducida era inferior al 10% de la suma propuesta en el pliego de cargos.

Sostuvo que, en todo caso, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración graduó la sanción en atención a que la obligada entregó la información en el plazo de respuesta al pliego de cargos.

Por último, señaló que no era procedente aplicar la condición especial de pago del artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 a la sanción reducida al 10%, porque aquel beneficio solo procedía frente a la regularización del cumplimiento de obligaciones sustanciales. Sobre el particular invocó el Oficio nro. 15280, del 3 de marzo de 2011, emitido por la DIAN.

Sentencia apelada

El tribunal anuló los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante cumplió con el pago de la sanción impuesta por la DIAN, reducida al 10%, en armonía con el artículo 651 del ET, y, por lo tanto, no está obligada a pagos adicionales por dicho concepto (ff. 99 a 125).

Estimó que la actora efectuó una interpretación errada de los Oficios nros. 035562, del 18 de mayo de 2011, y 044301, del 17 de junio del mismo año, ya que el beneficio creado por la Ley 1430 de 2010, es aplicable a obligaciones tributarias principales y no a sanciones. Por consiguiente, a juicio del *a quo*, dicha normativa no prevé la reducción de la sanción como lo sugiere la actora, máxime si se tiene en cuenta que la aminoración por este concepto, está regulada en los artículos 709, 713 o 651 del ET.

De otra parte, señaló que la demandante pagó \$17.822.000, por concepto

de sanción reducida, previo a la notificación de la resolución sancionatoria, conforme lo exige el beneficio de la reducción previsto en el artículo 651 del ET.

Constató que, en todo caso, al momento de resolver el recurso de reconsideración, la DIAN graduó la sanción inicial y la estableció en cuantía de \$125.461.000, correspondiente al 1% de la información presentada por fuera del plazo.

Así las cosas, concluyó que la actora hizo un pago superior al 10% de la sanción finalmente establecida por la Administración, por lo cual, en prevalencia del principio de justicia del artículo 683 del ET, concluyó que en el *sub lite* se cumplieron los requisitos para reducir la sanción discutida, de conformidad con el artículo 651 *ibidem*.

Recurso de apelación

La parte demandada apeló la decisión del tribunal (ff. 127 a 138). Las razones de inconformidad con la sentencia se resumen a continuación:

Reiteró que la condición especial de pago del artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, permite la reducción de los intereses y sanciones al 50%. En este sentido, consideró que el beneficio no procede respecto de las sanciones derivadas del incumplimiento de deberes formales e independientes como lo es la presentación de información en medios magnéticos.

Advirtió que, en esos términos, la demandante no tenía derecho a la reducción de la sanción del artículo 651 del ET porque no pagó la totalidad de la sanción propuesta en el pliego de cargos reducida al 10% (\$35.644.500) en la oportunidad establecida, esto es, antes de que le fuera notificada la resolución sancionatoria.

Por último, adujo que está proscrito acceder a un doble beneficio tributario, esto es, a la graduación de la sanción y a su reducción.

Alegatos de conclusión

La demandante no alegó de conclusión. Por su parte, la DIAN reiteró los argumentos del escrito de contestación de la demanda y de la apelación (ff. 149 a 154).

Concepto del ministerio público

El ministerio público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Previamente a resolver y considerar el debate jurídico de fondo, la Sala precisa que la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó impedimento para conocer del presente proceso (f. 156), con fundamento en el ordinal 2.º del artículo 141 del Código General del Proceso (CGP), disposición según la cual es causal de impedimento o recusación el hecho de que el juez haya conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior.

Por encontrarlo procedente, se aceptará el impedimento de la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto, quien conoció del proceso de la referencia en la primera instancia (f. 125). En consecuencia, quedará separada del conocimiento del presente asunto.

Con todo, existe *quorum* para decidir, razón por la cual la Sala se pronunciará, en los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de primer grado que accedió a las pretensiones de la demanda, sobre la legalidad de los actos acusados por medio de los cuales se le impuso a la actora una sanción por no informar.

2- Respecto de esa clase de sanciones, se debe considerar que el artículo 631 del ET, en la versión vigente para el momento de ocurrencia de los hechos *sub judice*, estableció la obligación de presentar información por parte de personas y entidades, contribuyentes y no contribuyentes, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos. Con fundamento en esa norma y en los artículos 631-2, 633, 684 y 686 del ET, la Administración expidió la Resolución nro. 3847 de 2008 que determinó el grupo de obligados a presentar, durante el 2009, la información contenida en los literales b), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del ET, referente al año 2008¹.

¹ Esta norma fue modificada años después por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

A su vez, el artículo 651 del ET establecía tres infracciones relativas al incumplimiento del deber de informar, las cuales daban lugar a la imposición de la *sanción por no enviar información* contemplada en la misma norma, las que señaladamente eran (i) no informar; (ii) informar por fuera de los plazos fijados para cumplir con el deber formal; y, finalmente, (iii) informar con errores técnicos o de contenido; conductas sancionables con una multa *«hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea»*.

Al pronunciarse sobre la constitucionalidad del citado artículo 651, la Corte Constitucional consideró que la función punitiva de la Administración tributaria se enmarca en criterios de proporcionalidad y de razonabilidad, de suerte que la imposición de la sanción por no informar debe graduarse en proporción a la magnitud del daño producido con la infracción (sentencia C-160 de 1998, MP: Carmen Isaza de Gómez).

Este imperativo constitucional también ha sido reconocido y afirmado por esta Sección en numerosos pronunciamientos anteriores, dentro de los que cabe destacar las sentencias del 20 de abril de 2001 (exp. 11658, CP: Ligia López Díaz); del 20 de febrero de 2003, del 4 de abril de 2003, y del 15 de junio de 2006 (exp. 12736, 12897 y 15181, CP: María Inés Ortiz Barbosa)².

De acuerdo con esa jurisprudencia, la expresión *«hasta el 5%»*, utilizada por el artículo 651 del ET, le otorga a la Administración un margen para

² Reiteradas entre otras muchas en las sentencias del 26 de marzo de 2009, expediente 16169, CP: Héctor J. Romero Díaz; 24 de octubre de 2013, expediente 19454, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 6 de noviembre de 2014, expediente 20344, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 5 de febrero de 2015, expediente 20441, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; de 9 de abril de 2015, expediente 20243, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 3 de junio de 2015, expediente 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 29 de septiembre de 2015, expediente 20440, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 26 de mayo de 2016, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 20479; 1º de junio de 2016, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente 21128; del 20 de septiembre de 2017, expediente 21878, CP: Milton Chaves García, del 25 de septiembre de 2017, expedientes 20800, 20910 y 20909, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

graduar la sanción por no informar. No obstante, *«esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria»*; de manera que corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender los criterios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad de la sanción³.

En ese contexto, aunque potencialmente las infracciones al deber de informar le puedan generar un daño al fisco, la jurisprudencia de esta Sección tiene establecido que tales omisiones no pueden medirse con el mismo baremo (sentencia del 3 de junio de 2015, expediente 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). Así, porque la falta de presentación de información afecta considerablemente la efectividad en la gestión tributaria y, en ocasiones, imposibilita su ejercicio, mientras que la remisión extemporánea impacta la oportunidad para el desarrollo de las competencias de la Administración. De manera que, si el retardo en el suministro de la información es mínimo, no se obstruye el ejercicio de la fiscalización definitivamente; pero, si la mora es prolongada, puede producir el mismo efecto de una falta absoluta, toda vez que los términos con los que cuenta la Administración para el ejercicio de sus funciones son preclusivos, en la mayoría de los casos (sentencia del 12 de octubre de 2017, expediente 21976, CP: Milton Chaves García).

Esa medición de tiempos en el adecuado cumplimiento de la obligación de informar permite evidenciar, igualmente, la actitud de colaboración del contribuyente para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información precisa para determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquéllos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora (sentencia del 19 de julio de 2017, expediente 20387, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

De ahí que la Sala, al resolver casos concretos, ha graduado con distintos porcentajes la multa a imponer, en función del momento en que se regularice la conducta, todo dentro del marco previsto en la norma (*i.e.* el

³ Sentencias del 20 de abril del 2001 expediente 11658, 20 de febrero y 4 de abril del 2003, expediente 12736 y 12897, 15 de junio del 2006, expediente 2003-00453-01, 26 de marzo del 2009, expediente 16169, 24 de octubre de 2013, expediente 19454 y 26 de marzo de 2015, expediente 20219.

artículo 651 del ET), según la cual la sanción puede llegar a ser hasta del 5% de la cuantía correspondiente a la información que generó la infracción.

3- En el *sub lite* son hechos demostrados y no discutidos entre las partes, que (i) la actora se encontraba sujeta al deber formal de entregar información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2008, pero que (ii) no cumplió con ese deber formal dentro de los plazos señalados sino que solo lo hizo el 07 de junio 2011, fecha en la que, tras el pliego de cargos, entregó los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1009, 1011 y 1012 (ff. 38 a 51 c a).

Corolario de lo anterior, está acreditado en el expediente que la información se entregó de manera extemporánea, pero con anterioridad a que se profeririera la resolución sancionadora.

De conformidad con el criterio de graduación que ha empleado la Sala para esa clase de circunstancias, la sanción a imponer correspondería al 1% de las cuantías informadas por fuera del plazo (sentencia del 6 de julio de 2016, exp. 21716, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Ahora bien, teniendo en cuenta que como se advirtió en el pliego de cargos (ff. 18 a 27 c a), el monto de la información no entregada ascendía a \$12.546.102.000, consecuentemente, la sanción correspondiente (1%) ascendería a \$125.461.000, aspecto que reconoció la propia demandada en la resolución que desató el recurso de reconsideración formulado dentro del procedimiento administrativo contra la resolución sancionadora (ff. 100 a 105 c a).

Sin embargo, la cifra pagada por la demandante, a título de sanción por la infracción cometida, fue de \$17.822.000, lo cual consta en el recibo oficial de pago fechado el 10 de junio de 2011 que fue aportado junto con el escrito de descargos (f. 36 c a).

El planteamiento formulado por la actora, tanto en la respuesta al pliego de cargos, como en el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sancionadora, como en el escrito de demanda, era el de que la suma pagada era la correcta, porque correspondía al 10% de la multa planteada en el pliego de cargos (\$356.445.000), reducido a su vez en un 50%, por cuenta de la aplicación de la condición especial de pago consagrada en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, en virtud de la cual

se reducían en un 50% la sanciones tributarias si se cumplían las condiciones señaladas en esa norma.

Sin compartir el alegato de la demandante en torno a la aplicación del artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, el *a quo* consideró que la actora había cumplido con el pago de la sanción procedente reducida en un 10%, tal y como lo habilitaba para la época el artículo 651 del ET, decisión que fue apelada por la DIAN que planteó como cargos contra la sentencia de primer grado (i) que no era aplicable al caso la reducción de la sanción por efecto de la aplicación de la condición especial de pago prevista en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010; (ii) que la demandante no tenía derecho al beneficio de reducción de la sanción al 10% consagrada en el artículo 651 del ET; y (iii) que no era posible acceder a un doble beneficio tributario consistente en la graduación de la sanción y su posterior reducción.

Procede entonces la Sala a pronunciarse sobre los señalados cargos de apelación.

4- Esta judicatura ya se ha pronunciado en casos análogos al que aquí se enjuicia, acerca de si el mecanismo de vigencia temporal consagrado en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, denominado «*condición especial para el pago de impuestos, tasas y contribuciones*», permitía disminuir a la mitad el monto de las sanciones exigibles, en aquellos casos en los cuales se efectuaba el pago de la sanción con ocasión de la respuesta al pliego de cargos.

Concretamente, en la sentencia del 26 de mayo de 2016 (exp. 20476, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), se hicieron las siguientes consideraciones:

... el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 no es aplicable al caso en estudio, pues el primer requisito para que, en general, un contribuyente pudiera acogerse a la condición especial para el pago prevista en dicha norma es la mora en el pago de las obligaciones causadas por los años gravables 2008 y anteriores. Y en este caso, al momento de solicitar la aplicación de la condición especial de pago, esto es, con la respuesta al pliego de cargos, el actor no estaba en mora en el pago de la sanción, comoquiera que esta no se había impuesto aún y mucho menos el acto sancionatorio estaba en firme.

Bajo esos términos, la Sección determinó que los pagos de sanciones hechos antes de que se proferiera la resolución sancionadora, que es el acto definitivo en el cual se ejercen las potestades punitivas de la Administración

y se cuantifica el monto debido a la autoridad de impuestos a título de sanción, no podían beneficiarse de los beneficios contemplados en la condición especial de pago, en la medida en que no se cumplía con la condición señalada en el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 de pagar una deuda tributaria que se encontrara en mora.

En el *sub judice*, la resolución sancionadora se profirió el 22 de agosto de 2011 (ff. 64 a 70 c a), fecha en la cual ya había culminado el plazo dentro del cual podían los administrados acogerse a los beneficios de la condición especial de pago del artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, toda vez que estos solo estuvieron vigentes hasta el 29 de junio de 2011. Valga recordar, en este sentido, que la propia norma indicaba que la figura solo tendría vigencia durante los seis meses siguientes a la entrada en vigor de la ley, la cual se dio con su publicación en el Diario Oficial nro. 47.937, del 29 de diciembre de 2010, por lo cual solo cabía hacer uso de la figura antes del 29 de junio de 2011, lo que era imposible en el caso objeto de enjuiciamiento habida cuenta de la fecha en que se profirió y notificó la resolución sancionadora.

Pero, si bien es un hecho cierto que los beneficios dispuestos en la norma para el pago de deudas tributarias nunca estuvieron al alcance de la actora y que resultan contrarias a derecho sus pretensiones en ese sentido, igualmente se debe señalar que resulta infundado el cargo de apelación formulado por DIAN sobre el particular, toda vez que la sentencia de primer grado, lejos de darle aplicación al artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, señaló de manera expresa que el beneficio que contenía la norma no era aplicable al caso. Así, en la medida en que el fundamento de la decisión adoptada por el tribunal no fue la aplicación de la condición especial de pago, no es procedente modificar la decisión de primer grado con fundamento en el cargo de apelación.

5- En segundo lugar, se debate en esta instancia si era posible reducir la sanción al 10% de conformidad con las previsiones del penúltimo inciso del artículo 651 del ET en la versión vigente para la época de los hechos, según el cual *«la sanción a la que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción ... Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual se acredite que la omisión fue*

subsana, así como el pago o acuerdo de pago de la misma».

La demandante tiene la pretensión de que se reconozca la procedencia de la reducción de la sanción, para lo cual alega que cumplió con todos los requisitos señalados en la norma transcrita, a lo cual se opone la Administración afirmando que el pago efectuado por concepto de sanción reducida resulta inferior al 10% de la suma propuesta en el pliego de cargos. Sobre el particular, el tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, lo cual dio lugar uno de los cargos de apelación de la demandada.

5.1- Para decidir la cuestión, los hechos relevantes acreditados en el plenario son:

(i) Mediante el Pliego de Cargos del 10 de febrero de 2011, la DIAN planteó sancionar a la demandante con \$356.445.000, por omitir cumplir con el deber de informar al que se encontraba sujeta (ff. 18 a 27 c a).

(ii) El 07 de junio 2011, la demandante presentó la información que había omitido entregar (ff. 38 a 51 c a) y le informó a la DIAN que había regularizado la conducta, con memorial del 08 de junio 2011 (f. 37 c a).

(iii) Dos días después, el 10 de junio de 2011, la actora pagó la cifra de \$17.822.000 a título de sanción reducida (f. 36 c a).

(iv) En escrito de descargos del 06 de julio de 2011, la demandante le comunicó a la DIAN que se acogía al beneficio de reducción de la sanción al 10%, sumado a la condición especial de pago del artículo 48 de la Ley 1430 de 2010 (f. 35 c a).

(v) Mediante resolución sancionadora del 22 de agosto de 2011, la DIAN negó la solicitud de reducción de la sanción, con el argumento de que la infractora no había efectuado el pago del 10% de la sanción (ff. 64 a 70 c a), decisión que permaneció invariable en el acto que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sancionada (ff. 100 a 105 c a).

5.2- Así las cosas, el debate sobre la procedencia de la reducción de la sanción en los términos del artículo 651 del ET se concentra en determinar si la suma pagada por la actora antes de que se le notificara la resolución sancionadora resultaba apta para que procediera el beneficio, toda vez que,

como lo evidencia el recuento de hechos probados, las restantes exigencias para la reducción de la sanción (*i.e.* entrega de la información omitida y memorial dirigido a la Administración solicitando que se le aplique la sanción reducida) estaban cumplidas y sobre ellas no discuten las partes.

En esencia, la Administración sostiene la tesis de que para acceder al beneficio de reducción de la sanción en esa etapa del procedimiento administrativo sancionador, la demandante tendría que haber pagado el 10% de la sanción propuesta en el pliego de cargos, es decir, \$35.644.500, razón por la cual resultaban insuficientes los \$17.822.000 pagados por la actora el 10 de junio de 2011.

Sin embargo, tal y como lo indica la propia literalidad del artículo 651 del ET, la condición fijada en la norma para acceder al beneficio no consiste en pagar el 10% de la sanción propuesta en el pliego de cargos, sino el «*diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a)*»; es decir, el 10% de la sanción que resultara procedente en atención a la conducta del infractor.

Consecuentemente, debe la Sala determinar cuál es el monto respecto del cual debía calcularse el 10% a pagar y, a continuación, habrá que pasar a observar si la cifra pagada en el *sub judice* cumplía o no las condiciones necesarias para acceder al beneficio de reducción de la sanción.

La jurisprudencia de esta Sección tiene establecido que el cumplimiento de los requisitos legales para acceder al beneficio de la reducción de la sanción presupone la correcta determinación de esta por parte de la Administración⁴; todo, porque la autoridad no le puede exigir al administrado que calcule la reducción sobre la base de una sanción que contravenga del ordenamiento jurídico, pues la sanción debe imponerse bajo los precisos términos que la ley ordena (sentencia del 9 de junio de 2000, exp. 10035, CP: Delio Gómez Leyva). Por ello, la Sección ha considerado que, cuando la sanción propuesta en el pliego de cargos adolezca de errores, es decir, se liquide a partir de una base distinta al valor de la información presentada por fuera del plazo, el infractor puede calcular por su propia cuenta el monto de reducción de la sanción que en derecho corresponda (sentencia del 4 de junio de 1994, exp. 9374, CP: Julio Enrique Correa), siendo carga del interesado probar la base

⁴ Sentencias del 4 de junio de 1994 (exp. 9374, CP: Julio Enrique Correa), del 9 de junio de 2000 (exp. 10035, CP: Delio Gómez Leyva) y del 19 de febrero de 2015 (exp. 20079, CP: Martha teresa Briceño de Valencia).

correcta sobre la cual se deben calcular la sanción y su respectiva disminución (sentencia del 19 de febrero de 2015, exp. 20079, CP: Martha teresa Briceño de Valencia).

Para la Sala, los anteriores planteamientos, formulados en relación con la correcta determinación de la base de la sanción por no enviar información (*i.e.* la cuantía de la información omitida), son igualmente predicables en cuanto respecta a la correcta graduación del porcentaje sancionador en el marco que va hasta el 5% del monto antes mencionado, pues, como se explicó, además de determinar la base correcta para la imposición de la sanción, la autoridad tributaria está obligada a dosificar dicha sanción, cuando el daño producido con la infracción no amerite la imposición de la sanción máxima.

Lo anterior por que la ausencia de dosificación de la sanción implica un desconocimiento directo del artículo 651 del ET. En este sentido, en la sentencia del 25 de octubre de 2017 (exp. 18826, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) quedó señalado que esa es la conclusión que se impone, teniendo en cuenta que la norma exige la determinación de una sanción y que el carácter restrictivo del sistema sancionatorio impide que la Administración se aparte de la norma superior a efectos de graduar las sanciones procedentes.

En síntesis, para la Sala, el desconocimiento del mandato de dosificación de la sanción que deriva del artículo 651 del ET, en los términos en los que ha sido precisado por la jurisprudencia, también constituye una equivocación en el cálculo de la sanción que sirve de base para determinar la suma a pagar para acogerse al beneficio de reducción de la sanción, ya sea tras la notificación del pliego de cargos o tras la notificación de la resolución sancionadora. Y, en esas circunstancias, el infractor podrá aspirar a acceder a la reducción de la sanción siempre que haya acreditado el pago de la cuantía correcta, en función de la instancia del procedimiento sancionador en la que se encuentre.

Valga insistir en que una conclusión contraria a la anterior iría en detrimento del principio de justicia que guía la acción punitiva del Estado.

5.3- Según está acreditado en el expediente, en el pliego de cargos se planteó imponer a la demandante la máxima sanción a la que daba lugar para la época de los hechos el artículo 651 del ET (*i.e.* \$356.445.000), propuesta que resultaba acorde a derecho teniendo en cuenta que hasta ese

momento la obligada no había atendido el deber de informar al que se encontraba sujeta y las cuantías asociadas a la información que debía brindar. Pero tras esa actuación administrativa, y previamente a que se le notificara la resolución sancionadora, la actora regularizó la conducta objeto de reproche, mediante la entrega de la información debida, por lo cual la sanción correspondiente tenía que adecuarse a esta nueva circunstancia.

Puntualmente, en la medida en que el monto de la información que no se entregó oportunamente sino tras la notificación del pliego de cargos ascendía a \$12.546.102.000, la sanción atribuible a esa conducta era equivalente al 1% de la información brindada extemporáneamente, es decir \$125.461.000, como se precisó en el fundamento jurídico nro. 3 de la presente providencia y como lo reconoció la propia demandada en el acto en el cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la infractora (ff. 100 a 105 c a).

Consecuentemente, para que la demandada accediera a la sanción reducida que el artículo 651 del ET preveía para aquellos casos en los que se regularizara la conducta y se pagara el monto de la sanción reducida previamente a que se notificara la resolución sancionadora, tendría que haber pagado el 10% de \$125.461.000, es decir, \$12.546.100; cuestión que no fue reconocida en ninguno de los actos acusados, que persistieron en exigir, para que procediera la reducción de la sanción, el pago del 10% de la multa planteada en el pliego de cargos, pasando por alto que necesariamente debía ajustarse a derecho la sanción por no informar a cargo de la demandante.

Ahora bien, está demostrado, que en esa instancia del procedimiento sancionador la actora pagó \$17.822.000 (f. 36 c a), es decir, una cifra mayor a los \$12.461.000 que le eran exigibles para acceder al beneficio de reducción de la sanción. A pesar de que las razones que la llevaron a determinar el valor a pagar no eran jurídicamente acertadas por los motivos que ya fueron analizados párrafos arriba (en el fundamento jurídico nro. 4), lo cierto es que efectivamente cumplió con el pago de la cuantía que le confería el derecho a acceder al beneficio de la reducción de la sanción y así tendría que haber sido reconocido tanto en la resolución sancionadora como en la que falló el recurso de reconsideración interpuesto, en aras de que en tales actos se ajustara a derecho el ejercicio de las potestades punitivas con las que cuenta la autoridad de impuestos.

Visto lo anterior, no procede el cargo de apelación, al tiempo que constata la Sala que, a este respecto, la demandante pagó \$5.361.000 de más sobre la sanción que conforme a derecho le era exigible (\$12.461.000), que es la diferencia que hay entre esta y lo efectivamente pagado (\$17.822.000).

6- Por último, planteó la apelante que está prohibido acceder a un doble beneficio tributario, lo cual impediría sumar a la graduación de la sanción, la reducción de la misma.

Esa alegación se relaciona directamente con la regla adoptada en nuestro derecho positivo a través del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, que proscribe la «*utilización de beneficios múltiples basados en un mismo hecho económico*», al punto de que le asigna concretas consecuencias jurídicas a tal clase de situaciones. Sin embargo, la propia norma restringe el alcance de la expresión «*beneficios tributarios concurrentes*» a la confluencia simultánea de una deducción y de un descuento tributario a partir de un único hecho económico, lo cual impide la extensión de la regla aludida a esferas distintas a la regulación sustantiva de los tributos, como es el ámbito sancionador.

Junto a lo anterior, la Sala no pierde de vista que, contrariamente a lo indicado por la apelante, los criterios de graduación de una sanción no representan un beneficio o dádiva concedida graciosamente a quien cometió la conducta ilícita, sino que constituyen la materialización de los postulados y exigencias de un derecho punitivo democrático, propio de un Estado de derecho, en el cual las consecuencias sancionadoras se adecúan a la gravedad de la conducta, por respeto a la dignidad humana que impide atribuir responsabilidades objetivas sancionadoras.

Así, en la medida en que la confluencia de la graduación de la sanción y la reducción de la misma no representan un doble beneficio (porque la primera no lo es), ni se ha proscrito en el derecho punitivo la concurrencia de beneficios (a diferencia de lo que pueda ocurrir en el ámbito sustancial tributario), resulta infundado el cargo de apelación.

7- Con relación a las costas en segunda instancia, la Sala considera que no existe fundamento para su imposición de conformidad con el artículo 188 del CPACA y el ordinal 8.º del artículo 365 del Código General del Proceso, en la medida en que no aparece ningún elemento de prueba en esta instancia de las costas solicitadas.

8- Para finalizar, debido a que se evidenció en el fundamento jurídico nro. 5 de esta providencia que la demandante pagó a título de multa una cifra que excedió en \$5.361.000 la sanción que en derecho le era exigible, la Sala, por razones de orden constitucional que impiden la efectividad de penas superiores a las mandadas por el ordenamiento, le ordenará a la demandada la devolución de la mencionada cuantía, debidamente indexada, en los términos del inciso final del artículo 187 del CPACA; monto que causará intereses moratorios de acuerdo con el artículo 192 *ibidem*.

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. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.
2. **Modificar** el ordinal tercero de la sentencia del 14 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el cual quedará así:

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho se declara: (i) que la sanción que le impuso la DIAN por no enviar información es de \$12.461.000; (ii) que como parte de pago de esa sanción, la demandante acreditó el pago de \$17.822.000; (iii) que, como consecuencia de lo anterior, la demandante se encuentra a paz y salvo en el pago de la sanción correspondiente; y (iii) que la DIAN adeuda a la demandante la suma de la suma de \$5.361.000. En consecuencia, se condena a la demandada a devolver esa suma de dinero, debidamente indexada, que causará intereses moratorios a partir de la ejecutoria de esta sentencia, en los términos del inciso tercero del artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

3. En todo lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.
4. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ