



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., treinta (30) de octubre dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-33-000-2012-00084-01 (23589)
Demandante: HÉCTOR RUBIO RÍOS
Demandada: DIAN

Temas: Sanción por no enviar información. Debido proceso.
Graduación de la sanción.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 24 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que resolvió (f. 180 cp1)¹:

Primero: anúlense parcialmente las Resoluciones nro. 072412011000103 de 9 de marzo del 2011 y nro. 9000.078 de 2 de abril del 2012 proferidas respectivamente por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cúcuta y la Dirección de Gestión Jurídica – Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN.

Segundo: en consecuencia de lo anterior declarar a título de restablecimiento del derecho, que el señor Héctor Rubio Ríos debe cancelar la suma de ciento treinta y tres millones quinientos nueve mil cien pesos (\$133.509.100) por concepto de sanción por no enviar información, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

Para efectos del cobro del monto que se determina en esta providencia, la DIAN tendrá en cuenta los pagos que ya se hubiesen realizado por parte del señor Héctor Rubio Ríos.

Tercero: condénese en costas a la parte demandada, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-. Por Secretaría dese el trámite previsto en el artículo 393 del CPC (...).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

¹ Cuaderno principal nro. 1.

Mediante el Pliego de Cargos nro. 072382010000362, del 13 de octubre de 2010, la entidad demandada propuso liquidar al actor sanción por no enviar información en medios magnéticos correspondiente al año 2008, en cuantía de \$330.810.000 (ff. 102 a 108).

Por medio de la Resolución 072412011000103, del 09 de marzo de 2011, la Administración impuso al demandante la sanción propuesta en el acto preparatorio (ff. 122 a 128). Decisión que fue confirmada a través de la Resolución 900078, del 02 de abril de 2012, que desató el recurso de reconsideración interpuesto por el demandante (ff 145 a 147).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 4 y 5 cp1):

Declarativas:

Primera: declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) Resolución sanción por no informar 072412011000103 de marzo 9 de 2011; 2) Resolución 900.078 de abril 2 de 2012 que resuelve recurso de reconsideración que confirma.

Condenatorias:

Primera: que a título de restablecimiento del derecho y como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, se ordene que mi representado no debe pagar suma alguna por la sanción impuesta por la nación colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, e igualmente se condene a la Nación colombiana, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reintegrar a mi cliente, Héctor Rubio Ríos identificado con el NIT 5.723.055-06, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacer efectiva por medios coactivos.

Segunda: que a título de restablecimiento del derecho igualmente se condene a la Nación colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a pagar a Héctor Rubio Ríos identificado con el NIT 5.723.055-6, el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga respectivo su fallo respectivo (sic).

Tercera: condenar a la nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Cuarta: condenar a la nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dineros liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.

Quinta: que se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN- Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del Código Contencioso Administrativo.

A los anteriores efectos, el demandante invocó como normas vulneradas los artículos 2.º, 4.º, 6.º, 29, 51, 83, 122, 209, 228 y 244 de la Constitución; 3.º y 137 del CPACA; y 651, 683 y 742 del Estatuto Tributario (ET, Decreto 624 de 1989). El concepto de violación se resume así (ff. 8 a 20 cp1):

Cuestionó que la resolución sanción enjuiciada impusiera una sanción equivalente al 5 % de la información dejada de suministrar, sin tener en cuenta que en el pliego de cargos se propuso una multa del 0.5 % de los ingresos netos del año correspondiente a la información omitida. En una línea similar, alegó que los actos acusados son nulos por falsa motivación, ya que la imposición de la sanción se fundamentó en la Resolución 12690 de 2007, que no es aplicable al caso *sub examine*.

Argumentó que dicha sanción es improcedente, porque la Administración omitió probar el daño causado con la omisión sancionada; y que, en cualquier caso, la misma debe graduarse en proporción a la magnitud del daño causado, teniendo en cuenta que la información en cuestión fue entregada antes de la notificación de la resolución sanción.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora, así (ff. 64 a 75 cp1):

Expuso que los actos censurados fueron debidamente motivados, pues está demostrado que el demandante omitió su deber de enviar información en el año en discusión. Negó que hubiera vulneración del debido proceso, bajo el argumento que la sanción por no enviar información propuesta en el pliego de cargos fue del 5 % de la información omitida.

Aseguró que no hay lugar a modificar la sanción, dado que, por mandato del artículo 651 del ET, cualquier infracción relacionada con el deber de informar acarrea una multa equivalente al 5 % de las sumas respecto de las cuales no se suministró información o se hizo de manera tardía o errónea.

Por último, planteó que, conforme a la jurisprudencia de esta Sección, no hace falta que el acto sancionatorio pruebe el daño causado por las infracciones al deber de informar, puesto que tales conductas afectan, *per se*, la labor de la Administración tributaria.

Sentencia apelada

El tribunal de primera instancia accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con base en las siguientes consideraciones (ff. 168 a 180 vto. cp1):

Estimó que la Administración no vulneró el principio de correspondencia entre el pliego de cargos y la resolución sanción, pues en ambos actos la sanción liquidada fue del 5 % de la información dejada de suministrar. Agregó que la mención de normas que no eran aplicables se debe a una equivocación de transcripción pero que, de la motivación de los actos, se evidencia que se usaron las disposiciones pertinentes al caso *sub examine*. Asimismo,

consideró que el daño a la Administración está justificado en que la omisión del actor impide el correcto ejercicio de las potestades fiscalizadoras.

Por otra parte, expuso que, en aplicación de los principios de equidad, racionalidad y proporcionalidad, la entrega extemporánea de la información conlleva la obligación de graduar la sanción, por lo que declaró la nulidad parcial de los actos, y disminuyó la sanción al 2 % de la información omitida. Por último, condenó en costas a la demandada.

Recurso de apelación

Las partes apelaron la decisión del *a quo* en los siguientes términos:

El actor reiteró los argumentos expuestos en la demanda respecto de la falta de concordancia entre pliego de cargos y la resolución sanción. Adicionó que la falsa motivación alegada no se refería a las normas citadas en cada uno de los actos, sino a la imputación de la conducta, *i. e.* no enviar información, según el pliego de cargos, y envió extemporáneo, según la resolución sancionadora (ff. 190 a 198 cp1).

Por su parte, la demandada aseguró que, contrario a lo afirmado por el *a quo*, al momento de imponer la sanción sí se analizó su graduación, pero que, dado que el contribuyente omitió entregar la información en las fechas establecidas, se concluyó que el índice gradual a aplicar era el del 5 % de la información enviada extemporáneamente. Solicitó que se revocara la condena en costas, porque no existía una parte vencida en el proceso (ff. 183 a 189 cp1).

Alegatos de conclusión

El demandante reprodujo los argumentos formulados en el recurso de apelación (ff. 95 a 102 cp2).

La parte demandada ratificó los argumentos expuestos en la impugnación e insistió en que la sanción en discusión es por no enviar información, conducta que causa un daño inmediato a la Administración siendo procedente la máxima sanción (ff. 103 a 105 vto. cp2).

Ministerio Público

Guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo los argumentos de apelación formulados por ambas partes contra la sentencia de primera instancia. En esa medida, con fundamento en el inciso segundo del artículo 328 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012), la Sala resolverá sin limitaciones. No obstante, no se emitirá pronunciamiento sobre el hecho planteado en la apelación del demandante, en el sentido en que los actos están falsamente motivados por haberlo sancionado por no enviar información y no por extemporaneidad. Lo anterior, porque al tratarse de un argumento nuevo, no incluido en los cargos de la demanda, le está vedado a la Sala decidir sobre el particular.

En el caso objeto de enjuiciamiento, plantea el demandante que su derecho al debido proceso fue vulnerado, dado que la sanción impuesta en los actos acusados no guarda correspondencia con aquella propuesta en el pliego de cargos. En todo caso, aseguró que la sanción debió ser reducida puesto que, antes de la notificación de la resolución sanción, entregó la información requerida. Por su parte, la demandada defiende que la sanción propuesta y la finalmente impuesta sí guardan correspondencia y, con respecto a la graduación, indica que debía aplicarse la máxima sanción permitida, en vista del daño causado por la infracción.

Consecuentemente, la Sala determinará si existe correspondencia entre la sanción propuesta en el pliego de cargos y la impuesta en la resolución sancionadora. Si se llegara a acreditar esa circunstancia, decidirá si procede la graduación de la sanción.

Sobre una cuestión similar se pronunció esta judicatura, entre otras, en las sentencias del 14 de mayo de 2015, expediente 19442, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 15 de junio de 2016, expediente 21790, CP: Martha Teresa Briceño Valencia; 02 de marzo de 2016, expediente 19793, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Dada la identidad fáctica con el presente caso, la Sala reiterará, en lo pertinente, el referido precedente judicial.

2- Esta Sección ha establecido que el ejercicio de las potestades sancionadoras de la Administración tributaria debe enmarcarse dentro de los límites establecidos en el artículo 29 de la Constitución, que garantizan el derecho al debido proceso que le asiste a los ciudadanos en toda clase de actuaciones administrativas y judiciales. En los procedimientos sancionadores tributarios, el derecho de defensa se materializa, entre otras, permitiéndole al obligado tributario conocer, de manera cierta y clara, la sanción que se le imputa, a efectos de que pueda controvertirla. Por lo mismo, los actos que profiera la autoridad encaminados a sancionar, deben guardar consistencia en su motivación fáctica y jurídica, pues, de lo contrario, se le impediría al sancionado estructurar de manera efectiva su defensa.

Esas exigencias constitucionales son de obligatorio acatamiento en los procedimientos por medio de los cuales la Administración impone las sanciones contempladas en el artículo 651 del ET, que castigan las infracciones relativas a los posibles incumplimientos al deber de informar. Dicho deber formal está previsto para que la autoridad administrativa pueda cumplir con la función que le asigna el ordinal 20 del artículo 189 constitucional, consistente en «*velar por la estricta recaudación*» de los tributos; y una de sus manifestaciones más relevantes es la regulada en el artículo 631 del ET, según el cual determinados contribuyentes tienen la obligación de aportar anualmente información en medios magnéticos, a fin de que la Administración pueda adelantar eficazmente sus tareas de inspección.

Ahora bien, previo a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, el incumplimiento del referido deber acarreaba la sanción establecida en el artículo 651 del ET, que era la misma independientemente de si se había omitido presentar dicha información, si la misma se había reportado en forma extemporánea o con errores técnicos o de contenido.

Pues bien, para la época del *sub lite*, al tenor de la letra a) de la norma *ibidem*, la sanción en comento era de:

- a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes

criterios:

Hasta del 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.

Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

En criterio de la Sala, esta última regla jurídica constituye una norma supletiva para determinar la sanción por no enviar información, dado que, si las pruebas recaudadas no brindan certeza sobre el supuesto de hecho del régimen jurídico general (*i. e.* la cuantía de información), la base para el cálculo de la sanción serían ingresos netos del contribuyente y, a falta de ellos, el patrimonio registrado en la declaración de renta del año inmediatamente anterior o, en su defecto, de la última presentada.

Desde esa perspectiva, una de las funciones del pliego de cargos como acto preparatorio es garantizar el derecho de defensa del contribuyente, informándole, de manera cierta y clara, la sanción propuesta, bien sea la relacionada con la información omitida o, por falta de pruebas, la que establece la norma supletiva. Por lo mismo, el acto que impone la sanción y el que resuelve el correspondiente recurso, debe guardar consistencia con el acto preparatorio, dado que una actuación contraria vulneraría el derecho de defensa del sancionado.

2.1- . En el *sub lite*, con fundamento en los artículos 631², 631-2, 633, 684 y 686 del ET, la Administración expidió la Resolución 3847 del 2008, que determinó el grupo de obligados a presentar información en medios magnéticos por el año 2008. El demandante debió presentar la información en medios magnéticos correspondiente al año 2008 el 06 de abril de 2009 (considerando los dos últimos dígitos de su NIT), de conformidad con el artículo 18 de citada resolución. Ante el incumplimiento de ese deber formal, la DIAN expidió el Pliego de Cargos nro. 072382010000362, del 13 de octubre de 2010, en el que propuso sancionar por omitir la entrega de la referida información. Al respecto, el anexo explicativo, en primer lugar, citó la norma supletiva, e indicó que la sanción se calcularía respecto de los ingresos del año en discusión, sin embargo, con posterioridad, relacionó todas las pruebas del expediente que corroboraban el monto de la información omitida y determinó la sanción propuesta en el 5 % de dicho monto, pero, dado que la multa así calculada superó la sanción máxima, esta fue reducida al límite autorizado, en los siguientes términos: «*Primero. Sancionar al contribuyente Rubio Ríos Héctor, identificado con el NIT. 5.723.055 con la suma de (...) \$330.810.00 de acuerdo al literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario*» (f. 104 vto. cp2).

Por otra parte, en la Resolución 072412011000103, del 09 de marzo de 2011, la DIAN decidió sancionar al demandante por no enviar información correspondiente al año 2008 por el tope máximo permitido, al concluir, nuevamente, que el 5 % de la información omitida superaba dicha limitación (ff. 124 y 125 cp2).

Vistos los hechos del caso, la Sala evidencia que la demandada propuso en el

² Esta norma fue posteriormente modificada por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

pliego de cargos una sanción del 5 % de la información omitida, pero, teniendo en cuenta que superaba el límite permitido por el artículo 651 del ET, fijó la multa en el tope máximo autorizado. Decisión que fue adoptada en la resolución que impuso la sanción definitiva y confirmada por la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Si bien el anexo explicativo del pliego de cargos erró en citar, en primer lugar, la norma supletiva, lo cierto es que dicha equivocación no afectó el derecho de defensa del demandante, toda vez que, de la motivación del pliego, se evidencia que el error no impidió que el sancionado conociera de manera cierta y clara la sanción propuesta que, en todo caso, solo se impuso en la resolución sanción enjuiciada y contra la cual se interpuso el correspondiente recurso de reconsideración.

Por los motivos descritos, no prospera el primer cargo de apelación promovido por la parte demandante, pues no se acreditó vulneración al derecho de defensa del actor.

3- En vista de lo anterior, compete a la Sala pronunciarse sobre la procedencia de la graduación de la sanción. En primer lugar, el demandante señala que antes de que le notificaran la resolución sanción envió la información omitida, por lo que la Administración debió graduar la sanción; mientras que la demandada estima que sí tuvo en cuenta la graduación de la sanción, pero, al valorar la omisión, concluyó que se debía imponer la sanción máxima permitida.

Respecto a la tasación de la sanción por irregularidades en el deber de informar, la Sala destaca que el artículo 651 del ET (en la versión vigente para la época del *sub iudice*) establecía una fórmula abierta que imponía al operador jurídico la obligación de efectuar la graduación de la multa, de acuerdo con los principios constitucionales que rigen la materia punitiva. En efecto, al pronunciarse sobre la constitucionalidad del citado artículo, 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 caben destacarse las sentencias del 20 de abril de 2001 (expediente 11658, CP: Ligia López Díaz); del 20 de febrero de 2003, del 4 de abril de 2003, y del 15 de junio de 2006 (expediente 12736, 12897 y 15181, CP: María Inés Ortiz Barbosa)³.

De acuerdo con esa jurisprudencia, las expresiones «hasta el 5 %» y «hasta el 0.5 %», empleadas por el artículo 651 del ET, le otorgan a la Administración un margen para graduar la sanción. No obstante, «esta facultad no puede ser

³ 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; 1° 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.

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 sanción⁴.

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 03 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 imponer⁵, en función del momento en que se regularice la conducta, todo dentro del marco previsto en la norma (*i. e.* el 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.

3.1- En ese orden de ideas, la Sala precisa que la sanción impuesta mediante los actos censurados debe ser graduada de conformidad con criterios de proporcionalidad y razonabilidad, teniendo en cuenta la afectación causada por la irregularidad sancionable, la actitud del contribuyente frente a su omisión, la eventual subsanación de la conducta y la mora en el envío de la información.

En el caso *sub examine*, se observa que, el 02 de diciembre de 2010, la demandada notificó el pliego de cargos mediante aviso (f. 108 vto. cp2). No obstante, el 25 de octubre del mismo año, el actor regularizó su conducta al enviar la información omitida, según admite la propia Administración, tanto en

⁴ 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.

⁵ Sentencias del 14 de abril de 2016, expediente 20905, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 06 de julio de 2016, expediente 21716, CP: Martha Teresa Briceño De Valencia; 26 de julio de 2017, expediente 21602, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y 25 de septiembre de 2017, expediente 20910, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

la contestación de la demanda (f. 72 cp2), como en la apelación (f. 185 cp2). Posteriormente, la resolución sancionadora enjuiciada le impuso la sanción máxima permitida (f. 125 cp2).

En ese contexto, la parte actora regularizó su conducta con anterioridad a la notificación del pliego de cargos. En consecuencia, no tendría por qué haberle sido impuesta la máxima sanción prevista en el artículo 651 del ET, toda vez que el procedimiento administrativo tributario permite que el contribuyente se allane a la sanción o, por lo menos, demuestre su ánimo de colaboración, que debe ser retribuido, en ambos casos, mediante la dosificación de la multa a imponer (sentencia del 25 de septiembre de 2017, expediente 20800, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

En esas condiciones, lo procedente era que, desde la expedición de la resolución sancionadora, la DIAN hubiera dosificado la sanción al 0,5 % de la cuantía de la información dejada de suministrar, atendiendo a que el demandante subsanó la infracción antes de que se le notificara el correspondiente pliego de cargos.

En atención a lo analizado, la Sala concluye que la decisión de primer grado acertó al acceder a la nulidad parcial de los actos acusados, debido a que no dosificaron la sanción. Sin embargo, con base en la graduación de la sanción señalada por esta corporación, la misma se recalculará así:

Concepto	Resolución del recurso	Fallo
Base para liquidar la sanción	\$6.675.455.000	\$6.675.455.000
Porcentaje	5 %	0,5 %
Sanción	\$333.773.000	\$33.377.275
Límite	\$330.810.000	\$330.810.000
Sanción definitiva	\$330.810.000	\$33.377.275

La suma determinada por esta judicatura, *i. e.* \$33.377.275, se aleja de la cuantía máxima posible de la sanción por incumplir el deber de informar, que el artículo 651 del ET expresa en 15.000 UVT. En esa medida, se modificará la decisión de primer grado, en el sentido de fijar la sanción en discusión en \$33.377.275.

4- Finalmente, para decidir sobre las costas en primera y segunda instancia, el artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el ordenamiento procesal civil. A propósito, el artículo 365 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012) dispone que solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación. En el caso concreto, no aparece ningún elemento de prueba que permita comprobar la causación de costas. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición en ninguna instancia, de modo que se revocará las impuestas en primer grado.

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** los ordinales segundo y tercero de la sentencia apelada. En su lugar:

*Segundo. A título de restablecimiento de derecho, **fijar** la sanción impuesta en \$33.377.275.*

Tercero. Sin condena en costas en esta instancia.

2. 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.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ