

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., once (11) de febrero de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-01889-01(25120)

ACTOR: MACROFINANCIERA S.A. C.F.C.

DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), contra la sentencia de 2 de mayo de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió[1]:

*“**PRIMERO:** DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución Sanción No. 312412014000049 de 5 de junio de 2014 y la Resolución No. 5042 de 1 de junio de 2015, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Grandes Contribuyentes y la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales impuso sanción por error en la información exógena, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.*

***SEGUNDO:** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho declarar que la sociedad Macrofinanciera no está obligada a pagar una suma adicional alguna de la cancelada con ocasión de la imposición de la sanción por información errada, por las razones expuestas en la parte motiva.*

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

(...)”

ANTECEDENTES

Macrofinanciera S.A. presentó a la DIAN reporte de información exógena del año gravable 2010, en el que informó préstamos comerciales otorgados a Petroworks S.A. por la suma de \$11.139.862.868.

La DIAN profirió requerimiento ordinario en el que solicitó información sobre las transacciones realizadas entre la demandante y Petroworks S.A.

La demandante respondió dicho requerimiento y anexó certificación expedida por la revisora fiscal, en la que consta que la suma desembolsada a favor de Petroworks S.A. en el año 2010 fue de \$11.154.153.579.

El 6 de noviembre de 2013, la DIAN profirió pliego de cargos en el que planteó la imposición de sanción contra Macrofinanciera S.A., por presentar información exógena con errores, puesto que existían inconsistencias entre la información exógena suministrada (\$11.139.862.866) y lo certificado por la revisora fiscal de la demandante (\$11.154.153.579), esto es, una diferencia de \$14.290.711. La sanción planteada fue de \$334.196.000, que corresponde al 3% del valor de la información suministrada con errores (\$11.139.862.868).

El 22 de noviembre de 2013, Macrofinanciera S.A. corrigió la información reportada en el formulario 1026. En la casilla de beneficiario de préstamo comercial registró la suma de \$11.154.153.579.

El 26 de noviembre de 2013, la demandante allegó a la DIAN recibo oficial de pago por \$268.000.

El 12 de diciembre de 2013, Macrofinanciera S.A. respondió el pliego de cargos y solicitó la reducción de la sanción, de conformidad con lo establecido en el inciso 3 del [artículo 651](#) del E.T. Además, afirmó que la sanción reducida arroja la suma de \$42.872, que es inferior a la sanción mínima prevista en el [artículo 639](#) del E.T., equivalente a 10 UVT, que para el año 2013 corresponde a \$268.000. Por ello, pagó el valor de la sanción mínima.

El 5 de junio de 2014, la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 312412014000049 mediante la cual negó la sanción reducida e impuso la sanción planteada en el pliego de cargos en cuantía de \$334.196.000.

El 31 de julio de 2014, Macrofinanciera interpuso recurso de reconsideración contra esa decisión.

El 1 de junio de 2015, la DIAN resolvió dicho recurso, mediante la Resolución No. 005042, en la que confirmó la sanción impuesta.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones[2]:

" **PRIMERO:** Que son nulos los Actos Administrativos que se relacionan a continuación, mediante los cuales la Dirección Seccional de Impuestos Nacionales – Grandes Contribuyentes, impuso una sanción por no suministrar información por el año gravable 2010 en cuantía de \$334.196.000;

A) Resolución Sanción:

Año Gravable	Resolución Sanción No.	Fecha
2010	312412014000049	05 – junio – 2014

B) Resolución que fallo el recurso de reconsideración:

Año Gravable	Resolución Sanción No.	Fecha
2010	0050442	1– junio – 2015

SEGUNDO: Que la sanción por falta de información tributaria se ha debido liquidar a la tarifa del 5% sobre el valor omitido de \$14.290.711 para un valor de la multa de \$714.355.

TERCERO: Que la sanción se ha debido reducir al 10% de su valor, por haber sido subsanada la omisión en oportunidades previstas en el inciso 3° del [artículo 651](#) del E.T. y en las proporciones allí establecidas.

CUARTO: Que el contribuyente pagó una cantidad superior al valor de la sanción reducida de que trata el punto anterior, al haber pagado la sanción mínima legal, cuyo valor fue superior al valor de la sanción reducida.

QUINTO: Que, como consecuencia de todo lo anterior, se declare que Macrofinanciera S.A. Compañía de Financiamiento hoy Banco Multibank S.A., no debe suma alguna por concepto de la información exigida y no suministrada por el año gravable 2010.”

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

§ Artículos [651](#) del Estatuto Tributario.

§ Artículo 1 de la Resolución 11774 de 2005 proferida por la DIAN.

§ Artículo 167, numeral 4, de la Ley No. 1607 de 2012. Como concepto de violación expuso, lo siguiente:

- Ilegalidad de la sanción impuesta

La DIAN tipificó de forma errada la sanción al aplicar el literal d) del [artículo 651](#) del E.T., esto es, sanción por información suministrada con errores de contenido, puesto que la sanción que debía aplicarse es la sanción por información exigida y no suministrada. Al respecto, debe tenerse en cuenta que *“la información suministrada por Macrofinanciera, en cuanto a que había dado préstamos a Petroworks por valor de \$11.139.862.868, no es contentiva de error, pues realmente fue dada en préstamo a la sociedad nombrada, que forma parte de una cantidad mayor, \$11.154.153.579, que fue el total entregado en contrato de mutuo en el año 2010 a Petroworks.”*

- Falta de proporción de la sanción

De conformidad con el numeral 4 del artículo 167 de la Ley 1607 de 2012 y la sentencia C-160 de 1998, las sanciones en materia tributaria deben obedecer al principio de proporcionalidad, pues *“deben corresponder a la gravedad de la falta cometida.”*

En el presente asunto, la DIAN desconoció el principio de proporcionalidad porque la sanción debe ser liquidada sobre el valor no informado, esto es, \$14.290.711 y no tomando como base el valor informado en medios magnéticos, es decir, \$11.139.862.868.

Además, la sanción impuesta no guarda proporcionalidad alguna con la exigüidad de la información omitida.

- Reducción de la sanción

En el presente asunto se cumplieron los requisitos previstos en el inciso 3° del [artículo 651](#) del E.T, para la reducción de la sanción al 10%, porque Macrofinanciera S.A. corrigió la información antes de que se proferiera el acto administrativo que le impuso la sanción.

Además, debe tenerse en cuenta que el 26 de noviembre de 2013 pagó oportunamente la sanción legal mínima, puesto *“el 5% sobre la omisión de \$14.290.711 daría una sanción de \$714.535 y el 10% sería \$71.452, al tiempo que la sanción mínima en el año 2013 era de 10 SMLMV, o sea \$268.000.”*

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente forma:

El contribuyente incurrió en el hecho sancionable previsto en el literal d), del [artículo 651](#) del E.T., esto es, presentar la información exógena con errores de contenido, máxime si se tiene en cuenta que la misma contribuyente presentó su corrección mediante reemplazo total de los datos contenidos en el formato 1026 “préstamos bancarios”. De ahí que no exista sustento fáctico o normativo para afirmar que el hecho sancionable es por no suministrar información, porque la información fue presentada dentro de la oportunidad legal pero con errores.

En lo atinente a la proporcionalidad de la sanción, debe tenerse en cuenta que el literal a) del [artículo 651](#) del E.T. dispone que la administración tributaria está facultada para graduar la sanción hasta el 5% de la sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida. Así mismo, la Resolución DIAN 11774 de 2005 estableció que para los casos en los que se presenta información con errores, como ocurre en el presente asunto, se aplica el 3%. Por ello, se aplicó en debida forma el principio de proporcionalidad de la sanción.

En relación con el daño que sufrió la entidad, es necesario resaltar que la información suministrada por los contribuyentes debe ser oportuna, correcta y completa, pues, de lo contrario, se afecta el cumplimiento de la labor recaudadora del ente fiscal y, al mismo tiempo, no puede detectar las irregularidades en que pueden incurrir diferentes contribuyentes. Así lo han entendido la Corte Constitucional, en la sentencia C -160 de 1998, y el Consejo de Estado. De modo que, en el presente asunto se encuentra demostrado el daño, pues el contribuyente presentó información con inconsistencias, por lo que obstaculizó la labor fiscalizadora de la entidad.

De conformidad con la Resolución DIAN 11774 de 2005, si bien la demandante presentó corrección de la información, debe imponérsele la sanción prevista en el [artículo 651](#) del E.T., toda vez que se configuró el hecho sancionable.

Además, la información sobre la que se solicitó comprobación mediante requerimiento ordinario fue sobre \$11.154.153.579 y no por \$14.290.711. De ahí que la base de la sanción se liquidó respecto a \$11.154.153.579 (sic).

Aunado a lo anterior, la reducción de la sanción solicitada por la contribuyente no cumplió con los requisitos para ser aceptada, pues liquidó la sanción tomando como base \$14.290.711 y no la base establecida por la administración tributaria en el pliego de cargos.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, accedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con base en lo siguiente:

Señaló que las pruebas allegadas al proceso permiten concluir de forma clara que en el presente caso se configuró la conducta sancionable de presentar información con errores, prevista en el literal d), del [artículo 651](#) del E.T. y no la de no suministrar información, contemplada en el literal a) del referido artículo.

Está demostrado que la demandante suministró la información requerida por la administración tributaria, mediante reporte de información exógena. Sin embargo, dicha información contenía errores respecto a los préstamos a Petroworks S.A.

Aunado a lo anterior, anotó que, de conformidad con la sentencia C-160 de 1998, la presentación de información con errores de contenido por parte de Macrofinanciera S.A. (diferencia entre las cifras reportadas en la información exógena y las presentadas con la respuesta al requerimiento de información) afectó el desarrollo de la función fiscalizadora de la DIAN de actuar de forma eficiente, pronta y eficaz, hecho que fue advertido en la resolución que impuso la sanción.

Frente a la proporcionalidad de la sanción, encontró que la DIAN tomó como base de la liquidación de la sanción el valor reportado con errores (\$11.139.862.868) y aplicó la tarifa del 3%, prevista en el literal d), del artículo 1 de la Resolución No. 11774 de 2005 (que en el artículo 1 reglamentó el [artículo 651](#) del E.T., en lo concerniente a la graduación de la sanción), cuyo resultado fue una sanción por \$334.195.886.

Resaltó que en sentencia de 25 de octubre de 2017, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado[3], se declaró la nulidad de los artículos 1 y 2 de la Resolución DIAN No. 11774 de 2005, porque existió una extralimitación del Director General de la DIAN al establecer porcentajes fijos para calcular la sanción, dado que es contrario a lo establecido en el [artículo 651](#) del E.T., que permite graduar la sanción.

Afirmó que dicha sentencia es aplicable al presente asunto, pues se trata de una situación jurídica no consolidada. En consecuencia, consideró que no es aplicable la Resolución No. 11774 de 2005 como fundamento jurídico para la imposición de la sanción.

Por ello, procedió a determinar la sanción con fundamento en lo previsto en el [artículo 651](#) del E.T, así: i) como base para calcular la sanción por información errada tomó la diferencia entre el valor reportado en la información exógena (\$11.139.862.866) y el valor informado en la respuesta al requerimiento ordinario (\$11.154.153.579), esto es, \$14.290.711; ii) aplicó el 2% como porcentaje de la sanción, en observancia del principio de proporcionalidad, puesto que *“si bien la parte demandada presentó la información con error, lo cierto es que con la respuesta al requerimiento ordinario indicó de manera acertada la suma del préstamo bancario a la sociedad Petroworks S.A.”*. Además, corrigió la información con ocasión del pliego de cargos. En consecuencia, reliquidó la sanción en \$285.814.

Además, la demandante cumplió los requisitos para la aplicación de la sanción reducida, de conformidad con el inciso 3 del [artículo 651](#) del E.T., porque corrigió la información con errores antes de que se notificara el acto administrativo que le imponía la sanción y *“aplicó la sanción con fundamento en la misma base establecida por el tribunal”*.

De ahí que el valor de la sanción reducida al 10% corresponde a \$28.581. Sin embargo, ese valor es inferior a la sanción mínima del año 2010 establecida en el [artículo 639](#) del E.T (\$245.555). En consecuencia, tuvo como valor de la sanción, la pagada por el contribuyente, esto es, \$268.000.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** interpuso recurso de apelación en el que afirmó que el juzgador de primera instancia erró al determinar que la base de la sanción debía calcularse como la diferencia entre la suma que debía reportar y lo informado con errores, toda vez que el literal a) del [artículo 651](#) del E.T. establece que la base de liquidación de la sanción corresponde a las sumas respecto a las cuales no se suministró la información exigida o se suministró con errores que, en este caso corresponde a \$11.139.862.868.

Así mismo, adujo que, contrario a lo afirmado por el Tribunal, para aplicar la tarifa de la sanción, la administración tuvo en cuenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, puesto que aplicó una tarifa del 3% y no la del 5%.

Advirtió que en el presente asunto estaba acreditado el daño a la administración, porque la DIAN ejerció las facultades de fiscalización e investigación a efectos de consolidar la información tributaria y encontró que existió una irregularidad en la información exógena aportada por la demandante, lo que generó un desgaste innecesario en el cumplimiento de la función fiscalizadora y recaudadora.

Además, consideró que era improcedente la aplicación de la sanción reducida, porque no se cumplieron los requisitos previstos en la norma para que la demandante se hiciera beneficiaria de esta.

Al respecto, expuso que si bien dentro de la respuesta al pliego de cargos Macrofinanciera S.A. afirmó acogerse a la sanción reducida, corrigió la información y allegó recibo de pago por un valor de \$268.000, no aceptó la base de liquidación señalada por la administración tributaria (\$11.139.862.868), ni la aplicación de la tarifa del 3%. De ahí que no cumple con los requisitos establecidos por el legislador para efectos de reducir la sanción.

Citó las sentencias de 4 de septiembre de 2008 y de 26 de noviembre de 2009 proferidas por esta Sección, para anotar que la procedencia de la sanción reducida debe corresponder al pago del 10% de la sanción determinada por la administración tributaria en los actos demandados. De modo que el contribuyente no puede modificar la base sobre la cual se calculó la sanción, ni el porcentaje aplicable, pues estos aspectos son de competencia exclusiva de la administración tributaria.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en la apelación. La **demandante** guardó silencio.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

La Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó su impedimento para conocer del proceso por estimarse incurso en la causal contemplada en el numeral 2º del artículo 141 del Código General del Proceso por haber conocido del proceso en instancia anterior.

Sobre la manifestación de impedimento, revisado el expediente, la Sala encuentra configurada la causal invocada, toda vez que la Magistrada Carvajal Basto conoció del proceso en la primera instancia, en calidad de ponente, pues profirió auto admisorio de la demanda[4] y providencia mediante la cual citó a las partes a audiencia inicial[5].

En consecuencia, se declara fundado el impedimento manifestado, por lo que la separa del conocimiento del asunto. Como existe cuórum para decidir, no hay lugar a sortear conjuez, de acuerdo con el numeral 3º del artículo 131 de la Ley 1437 de 2011.

Caso concreto

De conformidad con lo alegado por la DIAN, apelante única, la Sala analizará: i) si la base de liquidación de la sanción por entregar información con errores corresponde a la diferencia entre el valor reportado con errores en la información exógena (\$11.139.862.866) y el valor de la información exógena corregida por la actora (\$11.154.153.579), esto es, la suma de \$14.290.711, o si se debió tomar como base de liquidación de la sanción el valor reportado con errores; ii) si la DIAN aplicó el principio de proporcionalidad de la sanción, y; iii) si la actora cumplió o no con los requisitos del beneficio de la sanción reducida.

La Sala anticipa que confirmará la sentencia apelada, de conformidad con el siguiente análisis:

- De la base de liquidación para imponer la sanción

En el caso concreto, se advierte que el 5 de junio de 2014, la DIAN sancionó a Macrofinanciera S.A. por presentar información exógena con errores en el año 2010. Lo anterior, porque reportó que efectuó un préstamo a Petroworks S.A. por **\$11.139.862.868**. Sin embargo, al responder un requerimiento ordinario de información, anexó certificado de revisor fiscal en el cual consta que el valor del crédito fue de **\$11.154.153.579** por lo que existió una diferencia de **\$14.290.711**. La sanción se fijó en \$334.196.000, que corresponde al 3% del total de la información suministrada con errores (**\$11.139.862.868**)[6].

Además, en el acto sancionatorio, la DIAN negó el beneficio de la sanción reducida, solicitada por la demandante en la contestación del pliego de cargos. La actora se acogió a la sanción reducida con fundamento en que con ocasión del pliego, corrigió la información y pagó la sanción mínima vigente para el año 2013 (\$268.000). Para ello, tuvo en cuenta que la base para imponer la sanción es de **\$14.290.711**, que fue el valor no informado[7].

Respecto a la sanción por no enviar información, el [artículo 651](#) del Estatuto Tributario, vigente al momento de ocurrencia de los hechos previó lo siguiente[8]:

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

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.

(...)

La sanción a 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; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique 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 subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.” (Se destaca)

Frente a la base de imposición de la sanción, al resolver un caso similar al presente, la Sala señaló lo siguiente^[9]:

“Además se advierte que no se podía tomar como base de imposición de la sanción los valores reportados con errores en el formato 1001, en cuantía de \$11.874.343.650, sino las sumas respecto de las cuales la información se suministró de forma errónea (\$6.017.961.125), por cuanto, como ya se dijo, la cifra de \$5.856.382.525, certificados por contador público, corresponde a lo que se debía reportar.

En efecto, al verificar que el demandante debía reportar información por la suma de \$5.856.382.525, y que se informaron valores errados por \$11.874.343.650, se observa que, en el caso, la diferencia entre dichos valores, en cuantía de \$6.017.961.125, es la suma respecto de la cual información se presentó con errores, que corresponde a la base de imposición de la sanción.”

Entonces, de conformidad con la sentencia citada, que se reitera, la base de imposición de la sanción por enviar información con errores corresponde a la diferencia entre el valor que se debió reportar y el reportado erróneamente.

En el presente asunto, el valor informado con errores correspondió a \$11.139.862.868, mientras que el valor que se debió reportar fue de \$11.154.153.579. Entonces, la diferencia entre dichos valores (\$14.290.711) es la base de la sanción.

De modo que la base para la imposición de la sanción que debió aplicarse corresponde a \$14.290.711, como lo señalaron la demandante y el Tribunal, y no el valor reportado con errores, como lo consideró la DIAN.

En consecuencia, el cargo no prospera.

- Del principio de proporcionalidad y gradualidad de la sanción

Anota la DIAN que tuvo en cuenta los principios de razonabilidad y proporcionalidad para aplicar el porcentaje de la sanción, puesto que no aplicó el máximo del 5%, sino el 3%.

La DIAN aplicó un porcentaje del 3% teniendo en cuenta el artículo 1 de la Resolución DIAN No. 11774 del 7 de diciembre de 2005. Cabe resaltar que el literal d) de esa norma establecía un porcentaje fijo del 3%, aplicable a los casos de presentación de información con errores de contenido.

Sobre el particular, en sentencia de 25 de octubre de 2017[10], esta Sección declaró la nulidad de los artículos 1 y 2 de la Resolución DIAN 11774 de 2005 (acto general), que estableció las tarifas aplicables a los eventos en que se configure alguna de las conductas sancionables previstas en el [artículo 651](#) del E.T. Esa decisión se sustentó en que establecer porcentajes fijos para sancionar a los contribuyentes excedía las facultades del Director General de la DIAN, puesto que la sanciones deben ser graduadas conforme con el estudio de cada caso particular.

De otro lado, la Sala ha señalado que la expresión “*hasta el 5%*” contenida en el [artículo 651](#) E.T. otorga a la Administración un margen para graduar la sanción. Sin embargo, esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria, pues deben tenerse en cuenta los criterios de justicia y equidad, al igual que los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998.

Sobre el particular, en sentencia de unificación CE-SUJ-4-010 proferida por esta Sección el 14 de noviembre de 2019[11], se señaló:

“Frente a la graduación de la sanción por incumplimientos en el deber de informar, la Sala destaca que el [artículo 651](#) del ET (en la versión vigente para la época de los hechos enjuiciados, i.e. 2007) 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: Carmen Isaza de Gómez), al pronunciarse sobre el

mencionado artículo del ET, 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 de informar tiene que graduarse según la magnitud del daño producido por la conducta. Este imperativo constitucional ha sido reconocido y afirmado por esta Sección en numerosas sentencias, dentro de las que cabe destacar las del 20 de abril de 2001 (exp. 11658, CP: Ligia López Díaz), del 20 de febrero de 2003 (exp. 12736, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 4 de abril de 2003 (exp. 12897, CP: ibídem) y del 15 de junio de 2006 (exp. 15181, CP: ibídem), entre tantas.

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 jurisprudencia ha precisado que tales omisiones no ameritan la misma consecuencia punitiva en todos los casos (sentencia del 03 de junio de 2015, exp. 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).”

Si bien al momento en que se expidieron los actos administrativos demandados, la Resolución DIAN No. 11774 del 7 de diciembre de 2005 se encontraba vigente, lo cierto es que en este caso resultan aplicables los efectos inmediatos de la sentencia de nulidad de 25 de octubre de 2017, pues la situación jurídica de la actora no está consolidada comoquiera que los actos sancionatorios se encuentran en discusión ante la jurisdicción. De ahí que no exista asidero jurídico para establecer el 3% como porcentaje de la sanción.

Por otra parte, el procedimiento administrativo tributario contempla la posibilidad de que el contribuyente se allane a una sanción o, por lo menos, demuestre su ánimo de colaboración con la administración subsanando el hecho o conducta sancionable, circunstancias que deben ser observadas al momento de determinar el monto de la sanción a imponerse.

Las conductas sancionables según el [artículo 651](#) del E.T no pueden cuantificarse de la misma manera, habida cuenta de que la falta de entrega de la información afecta la efectividad en la gestión y/o fiscalización tributaria, mientras que la extemporaneidad impacta la oportunidad en su ejercicio, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra. De manera que, dependiendo del momento de entrega de la información, cabe graduar la sanción que debe imponerse a quien no entregó la información solicitada por la Administración en los plazos señalados. Así lo señaló esta Sección en la citada sentencia de unificación, que respecto a la graduación de la sanción, dijo[12]:

“La dosificación de la sanción a partir de los criterios indicados debe ser realizada en el marco del procedimiento sancionador por parte de la autoridad, siempre que los hechos que dan lugar a la disminución de la consecuencia punitiva hayan sido demostrados en el expediente por parte del infractor. Si la Administración llegara a desconocer el mandato constitucional de graduación de la sanción a imponer, o desatendiera la consecuente carga argumentativa, le corresponderá a esta judicatura juzgar la legalidad de los actos en los cuales se graduaron las multas aplicables.” (Se destaca)

Como regla unificada para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas con anterioridad al 29 de diciembre de 2019, la sentencia de unificación CE- SUJ-4-010 de 14 de noviembre de 2019 estableció que:

*“Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, **suministrada extemporáneamente** o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará así:*

(i) El 0,5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.

(ii) 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.

(iii) El 3% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.

(iv) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.

(v) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora.

Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del [artículo 640](#) del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).” (Se destaca)

En el caso *sub examine*, el Tribunal estableció que debía aplicarse un porcentaje de la sanción del 2% con fundamento en lo previsto en el [artículo 651](#) del E.T. Ello, teniendo en cuenta que con ocasión del requerimiento ordinario, Macrofinanciera S.A., presentó la información correcta y además corrigió la información exógena (con ocasión del pliego de cargos). Así, el Tribunal reliquidó la sanción de la siguiente forma:

Base de la sanción	\$14.290.711
Porcentaje de la sanción	2%
Sanción	\$285.814

Con fundamento en la sentencia de unificación CE-SUJ-4-010 del 14 de noviembre de 2019 y los hechos probados en el expediente, la Sala encuentra que el porcentaje de la sanción aplicable **al presente asunto es la del 1%**, porque los errores fueron corregidos por la contribuyente antes de la notificación de la resolución que impuso la sanción, **para un total de \$142.907.**

- De la sanción reducida

La DIAN advierte que en el presente asunto no puede aplicarse la sanción reducida porque Macrofinanciera S.A. no aceptó la base de liquidación señalada en los actos administrativos demandados (\$11.139.862.868), ni la aplicación del 3%. De ahí que no cumple con los requisitos establecidos por el legislador para efectos de reducir la sanción.

Citó las sentencias de 4 de septiembre de 2008 y de 26 de noviembre de 2009 dictadas por esta Sección y con fundamento en ellas afirmó que el contribuyente no puede discutir o modificar la base o el porcentaje aplicables la sanción, pues estos aspectos son competencia exclusiva de la administración tributaria.

Para resolver este asunto debe tenerse en cuenta que el [artículo 651](#) E.T. contempla la reducción de la sanción al 10% del monto planteado en el pliego de cargos, siempre que: i) la información sea remitida a la administración antes de que se expida la resolución sanción; ii) se presente ante la oficina que está conociendo de la investigación, memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada y iii) se acredite el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida.

En relación con la reducción de la sanción, la citada sentencia de unificación CE-SUJ- 4-010 de 14 de noviembre de 2019, señaló:

*“Así mismo, se debe tener en cuenta que la redacción del [artículo 651](#) del ET anterior a la modificación efectuada por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 consagraba dos supuestos de reducción de la sanción, a saber: (i) **al 10% 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 20% 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.***

Ambos beneficios son aplicables para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad a que se promulgara la Ley 1819 de 2016 el 29 de diciembre de ese año.

***De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección, la aplicación del beneficio de reducción de la sanción presupone la correcta determinación de la multa por parte de la Administración, pues no se puede calcular la reducción sobre la base de una sanción que contraviene el ordenamiento jurídico** (sentencia del 09 de junio de 2000, exp. 10035, CP: Delio Gómez Leyva)[13]. Por eso, cuando la sanción propuesta en el pliego de cargos no esté graduada correctamente, por ejemplo, porque se haya liquidado sobre una base distinta al valor de la información afectada por la infracción, el sancionado puede calcular, por su propia cuenta, la sanción reducida que en derecho corresponda (sentencia del 04 de junio de 1994, exp. 9374, CP: Julio Enrique Correa), siendo carga del interesado probar la base correcta sobre la cual se deben calcular la sanción y su respectiva disminución (sentencias del 19 de febrero de 2015, exp. 20079, CP: Martha teresa Briceño de Valencia; y del 22 de febrero de 2018, exp. 20810, CP: Julio Roberto Piza).” (Se destaca)*

Con fundamento en ello, la sentencia CE-SUJ-4-010 de 14 de noviembre de 2019 fijó la siguiente regla de unificación:

“Cuando la multa propuesta en el pliego de cargos haya sido liquidada por la Administración a partir de una base distinta a la que correspondería para el caso, el infractor puede calcular autónomamente el monto de la sanción reducida que en derecho corresponda, y accederá a ese beneficio, siempre que acredite la procedencia de los valores de la base correcta sobre la cual se deben calcular la sanción y su respectiva disminución y el cumplimiento de los requisitos establecidos en el [artículo 651](#) del ET, antes de la modificación efectuada por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, para la reducción de la multa a imponer.”

En el presente asunto, se estableció que la base liquidada por la administración fue distinta a la que realmente correspondía y que el contribuyente calculó de forma acertada dicha base en la suma de \$14.290.711.

Así mismo, está demostrado que Macrofinanciera S.A. corrigió la información el 22 de noviembre de 2013, esto es, antes de que fuera dictada y notificada la resolución que le impuso la sanción. De igual forma, que el 26 de noviembre de 2013, allegó a la DIAN recibo oficial de pago en el que consta que pagó por concepto de sanción, la suma de \$268.000. Además, que el 12 de diciembre de 2013, respondió el pliego de cargos y aceptó la sanción reducida.

Por tanto, se encuentra acreditado en el expediente el cumplimiento de los requisitos mencionados en el [artículo 651](#) E.T. para acceder a la reducción en la sanción al 10%

Entonces, la sanción reducida se determina así:

Base de cálculo	\$14.290.711
Sanción con graduación (1%)	\$142.907
Reducción (10% de sanción graduada)	\$14.290

De modo que, al aplicar la reducción de la sanción al 10%, el valor de la sanción corresponde a **\$14.290.**

En este contexto, es aplicable la sanción mínima prevista en el [artículo 639](#) del E.T. en los siguientes términos:

ARTICULO 639. SANCIÓN MÍNIMA. *El valor mínimo de cualquier sanción, **incluidas las sanciones reducidas**, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella, o la Administración de Impuestos, será equivalente a la suma de 10 UVT.”*

La Sala encuentra que la actora pagó **\$268.000**, que corresponde a la sanción mínima para el año 2013, cuando realizó el pago por concepto de la sanción reducida, como consta en el recibo oficial de pago que está en el folio 43 del cuaderno de antecedentes administrativos, cuyo monto no cuestiona la DIAN.

Teniendo en cuenta que corresponde al valor reconocido como sanción por el Tribunal, procede confirmar la sentencia de primera instancia.

Costas

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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. ACEPTAR el impedimento manifestado por la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto, a quien, en consecuencia, se le separa del conocimiento del presente proceso.

2. CONFIRMAR la sentencia apelada.

3. NO CONDENAR en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente

(Con firma electrónica)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

[1] Folios 146-147.

[2] Folios 73 y 74 del cuaderno principal.

[3] Consejo de Estado, Sección Cuarta, expediente 2011-00013-00 (18826), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[4] Folios 41-42 c.p.

[5] Folio 86 c.p.

[6] Según la Resolución DIAN No. 11774 del 7 de diciembre de 2005.

[7] La demandante aplicó el 5% a la base de la sanción (\$14.290.711), lo que da \$714.535,55, por lo que la sanción reducida al 10% (\$71.453) es inferior a la sanción mínima para el año 2013 ([artículo 639](#) del E.T).

[8] El [artículo 651](#) del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016.

[9] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 26 de septiembre de 2018, expediente 2015-00375-01 (23569), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[10] Exp. 18826, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[11] Sentencia CE-SUJ-4-010, del 14 de noviembre de 2019, Exp. 22185, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

[12] *Ibíd.*

[13] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 4 de junio de 1994 (exp. 9374), C.P. Julio Enrique Correa); del 09 de junio de 2000 (exp. 10035), C.P. Delio Gómez Leyva), y; del 19 de febrero de 2015 expediente 2004-01040-01 (20079), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia).
