



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cuatro (4) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2020-00566-01 (29629)
Demandante	YEZID AUGUSTO AROCHA ALARCÓN
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta. Año 2015. Sanción por no enviar información. Principios de lesividad y proporcionalidad.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 18 de octubre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

PRIMERO. DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión n°. 322412019000251 emitida el 8 de julio de 2019 por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Resolución n°. 992232020000110 emitida el 12 de julio de 2020 por Dirección de Gestión Jurídica de la Dian, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión n°. 322412019000251 emitida el 8 de julio de 2019, confirmándola, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, fijar la sanción por no suministrar información dentro del plazo establecido para ello a cargo del contribuyente Yezid Augusto Arocha Alarcón en la suma de \$39.512.820, de conformidad con la liquidación realizada por este Tribunal.

TERCERO. Negar las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO. No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia [...]¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 14 de octubre de 2016 Yezid Augusto Arocha Alarcón presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable 2015, liquidando un saldo a pagar.²

El 25 de septiembre de 2017, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) expidió el requerimiento ordinario 322392017001599³, a través del cual le solicitó al señor Arocha información y soportes relacionados con la declaración anterior. Transcurrido el término otorgado en el requerimiento (15 días calendario), no se suministró la información.

El 10 de octubre de 2018, la DIAN profirió el requerimiento especial 322392018000120⁴, en el que propuso modificar la declaración de renta de 2015,

¹ Samai Tribunal, índice 33.

² Folio 13, Caa.

³ Folio 29, Caa.

⁴ Folio 65, Caa.



rechazando la totalidad de deudas, la deducción de los intereses pagados por vivienda, otros costos y deducciones, los aportes obligatorios al fondo de pensión y a cuentas AFC, la renta exenta del 25% de los pagos laborales y otras rentas exentas.

Como consecuencia de lo anterior, liquidó un mayor impuesto sobre la renta líquida, rechazó las retenciones que le practicaron, aumentando así el saldo a pagar. La Administración también liquidó sanciones por inexactitud y por no enviar información, esta última a la tarifa del 5%, de acuerdo con el literal a) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario⁵.

El 10 de enero de 2019, el contribuyente dio respuesta al requerimiento especial, anexando varios soportes⁶. El 8 de julio de 2019, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 322412019000251⁷, a través de la cual redujo los montos rechazados por concepto de aportes obligatorios al fondo de pensión, renta exenta del 25% de los pagos laborales y las retenciones que le practicaron. Mantuvo la eliminación de otras rentas exentas y aceptó todos los demás valores originalmente declarados. Reliquidó el impuesto a pagar y la sanción por inexactitud en concordancia con lo anterior, pero mantuvo la sanción por no enviar información en la misma suma.

Previa interposición del recurso de reconsideración⁸, la DIAN expidió la resolución 992232020000110 del 12 de julio de 2020⁹, en la que confirmó en su integridad la liquidación oficial.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

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 (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

PRINCIPALES

PRIMERA. Que se declare la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emitidos en contra del Demandante, que conforman la actuación administrativa en virtud de la cual la DIAN modificó la declaración de renta presentada por el demandante para el año gravable 2015, impuso sanción por inexactitud y sanción por no enviar información. Concretamente solicitamos se declare la improcedencia de la sanción por no enviar información impuesta a través de los siguientes actos administrativos:

- i. Liquidación Oficial de Revisión No. 322412019000251 emitida el 8 de julio de 2019.
- ii. Resolución No. 992232020000110 emitida el 12 de julio de 2020 por la DIAN que resolvió el recurso de reconsideración presentado el 5 de septiembre de 2019.

SEGUNDA. Que, a título de restablecimiento del derecho del Demandante, se declare la improcedencia de la imposición de sanción por no enviar información en contra del demandante.

SUBSIDIARIAS

⁵ Gran parte de los rechazos obedecieron a la aplicación del numeral 2 del artículo 651 del Estatuto Tributario.

⁶ Folio 79, Caa.

⁷ Folio 132, Caa.

⁸ Folio 156, Caa.

⁹ Folio 183, Caa.

¹⁰ Samai Tribunal, índice 02.



PRIMERA. Que se declare la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emitidos en contra del Demandante, que conforman la actuación administrativa en virtud de la cual la DIAN modificó la declaración de renta presentada por el demandante para el año gravable 2015, impuso sanción por inexactitud y sanción por no enviar información:

- iii. Liquidación Oficial de Revisión No. 322412019000251 emitida el 8 de julio de 2019
- iv. Resolución No. 992232020000110 emitida el 12 de julio de 2020 por la DIAN que resolvió el recurso de reconsideración presentado el 5 de septiembre de 2019.

Concretamente solicitamos se declare, en los términos presentados en los cargos subsidiarios de esta demanda, que la DIAN impuso la sanción i) a partir de una base equivocada y ii) inaplicando el principio de proporcionalidad que rige toda actuación administrativa.

SEGUNDA. Que, a título de restablecimiento del derecho del demandante, solicitamos i) se reduzca la base para determinar la sanción de acuerdo con la información que estaba el demandante obligado a entregar; y ii) se aplique una sanción por no enviar información que sea proporcional al daño efectivamente causado a la Administración Tributaria.

Invocó como normas violadas los artículos 4, 29 y 363 de la Constitución Política; 138 de la Ley 1437 de 2011; 44 de la Ley 962 de 2005; y 640, 651, 683 y 771 del Estatuto Tributario. A continuación, se resume el concepto de la violación.

Como fundamento de las **pretensiones principales**, adujo que los actos demandados infringieron las normas en que han debido fundarse, porque **impusieron la sanción por no enviar información a pesar de que no se causó un daño** a la Administración.

Explicó que la imposición de esa sanción procede cuando se le ha infringido daño a la DIAN, de acuerdo con los postulados constitucionales referentes a la imposición de sanciones, entre ellos el del debido proceso. Recordó que el artículo 651 del Estatuto Tributario fue declarado exequible por la Corte Constitucional, en sentencia C 160 de 1998, la cual, pese a referirse a otra versión de dicha norma, establece los lineamientos para imponer ese tipo de sanción, precisando que deben considerarse los criterios de proporcionalidad y razonabilidad, así como que los errores u omisiones en la entrega de la información haya generado un daño a la Administración, ya que a falta de esto no procede la sanción. Dijo que el Consejo de Estado avaló esta postura.¹¹

Afirmó que en su caso no hubo daño, porque la información se entregó con la respuesta al requerimiento especial, permitiéndole a la demandada revisar la declaración de renta de 2015 y verificar que fue exacta en un 99,6%, de manera que, con la tardanza, no se entorpeció su facultad de fiscalización. Dijo que, considerando el citado porcentaje resultaba desproporcionada la sanción impuesta, y, que, en todo caso, su conducta no infringió daño, por lo cual debía revocarse la sanción por no informar.

Sostuvo que no hubo **dolo o mala fe** cuando se omitió entregar la información, pues sólo se enteró de la existencia del requerimiento de información hasta el momento en que fue notificado del requerimiento especial. Esto, por cuanto desde mayo de 2014 y hasta enero de 2019 estuvo radicado y domiciliado en Ecuador, y posteriormente en Brasil. Agregó que, de acuerdo con las pruebas que obran en el expediente, era claro que el predio al que se le notificó el requerimiento ordinario ya no hacía parte de su patrimonio, y que él se encontraba fuera del país hasta varios meses después del vencimiento del término para responder, lo cual prueba la ausencia de los aspectos indicados en su conducta omisiva.

¹¹ Sentencia del 9 de agosto de 2018, exp. 21884, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Por otro lado, como fundamento de sus **pretensiones subsidiarias**, sostuvo que los actos demandados violaron las normas en que han debido fundarse, porque hubo una **indebida liquidación de la sanción**. Expuso que la DIAN liquidó la sanción respecto de la totalidad de información requerida, aun cuando parte de esa información ya reposaba en sus archivos y, por eso mismo, no estaba obligado a entregársela.

Específicamente, planteó que no tenía la obligación de suministrar información en relación con los renglones 31 (pasivos), 33 (ingresos por empleo), 36 (intereses y rendimientos financieros), 37 (dividendos y participaciones), 38 (otros ingresos), y 61 (aportes cuentas AFC) de la declaración de renta de 2015, pues aquella información podía extraerse de la información exógena reportada por terceros.

Respecto de la información requerida sobre el renglón 57 (renta presuntiva), citó el artículo 188 del Estatuto Tributario y afirmó que la DIAN contaba con aquella, pues la base para aplicar el porcentaje allí indicado era el valor del patrimonio líquido incluido en la declaración del año anterior.

Asimismo, explicó que la DIAN no aplicó **el principio de proporcionalidad**, según el cual la sanción debe ajustarse al daño causado. En este caso, habiendo acreditado a la Administración que la declaración de renta presentada fue exacta en un 99%, la sanción por no enviar información no podía ser superior al 1% del valor del impuesto pagado por él.

Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda¹². En cuanto al **daño**, indicó que la omisión en el envío de información afectó sus facultades de fiscalización, toda vez que, si el demandante hubiera entregado los documentos dentro del plazo establecido para ello el proceso se había podido desarrollar con economía procesal y sin desgaste administrativo.¹³

Citó sentencias proferidas por esta Sección¹⁴, para explicar que no es necesario que la Administración demuestre que se le causó un daño, y que aquel «(...) no se predica de las consecuencias que la demora en la entrega de información pueda tener frente al recaudo efectivo de impuestos, sino frente al riesgo implícito que supone la falta de información para el ejercicio de la facultad fiscalizadora».

Refutó que la entrega de documentación con la respuesta al requerimiento especial eliminara el daño que previamente se había configurado, pues ello equivaldría a admitir que dejó de existir el hecho sancionable.

Señaló que el demandante no probó la indebida notificación del requerimiento ordinario 322392017001599, pues en la guía de transporte de la notificación por correo figura el sello de recibido, y descartó el argumento sobre la **ausencia de dolo o mala fe** en la omisión de entrega de información, pues era deber de este mantener actualizada su dirección en el RUT.

Adujo que las sentencias que se invocaron para sustentar el **desconocimiento del principio de proporcionalidad** aplicaban al texto del artículo 651 del Estatuto

¹² Samai Tribunal, índice 10.

¹³ Ibidem, pág. 9.

¹⁴ Sentencia del 29 de mayo de 2014, exp. 18761, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 12 de octubre de 2017, exp. 21339, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Tributario antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016, toda vez esa norma contemplaba una sanción «hasta del 5%», mientras que en la versión reformada gradúa la sanción e impone el porcentaje del 5% a la conducta de no enviar información.

Frente a la **indebida liquidación de la sanción**, bajo el argumento de que el demandante no tenía la obligación de entregar parte de la información, citó el artículo 688 del Estatuto Tributario y señaló que todos los contribuyentes se encuentran obligados a suministrarle información cuando esta lo requiera y que ello es independiente de los registros que se obtengan con la información exógena.

Además, advirtió que la información y documentación que se solicitó en el requerimiento ordinario no era idéntica a la que se encontraba en la información exógena, porque la primera busca conocer las particularidades y circunstancias de modo, tiempo y lugar de los hechos económicos que registró el demandante.

Finalmente, aunque el demandante no dirigió ningún cargo de nulidad contra la sanción por inexactitud, la DIAN sí argumentó en su contestación que era procedente imponerla.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, reliquidó la sanción por no enviar información y se abstuvo de condenar en costas¹⁵, todo por los siguientes motivos.

Desechó el argumento del demandante sobre la inexistencia de la obligación de suministrar información a la DIAN sobre las operaciones que fueron reportadas por terceros en la información exógena, puesto que, de acuerdo con providencias de esta Sección¹⁶, existe una clara diferencia entre el contenido y finalidad de la información exógena y la que la Administración requiere en ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Sobre la ausencia de daño, recordó que el parágrafo 1 del artículo 640 del Estatuto Tributario establece que habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias, y concluyó que la conducta del demandante sí afectó la fiscalización, porque transcurrió más de un año entre la fecha del requerimiento ordinario de información y la respuesta al requerimiento especial «sin que la entidad pudiese corroborar la información de manera celeré y llevar a cabo la gestión fiscal». Además, precisó que el demandante tampoco allegó la totalidad de soportes requeridos, motivo por el cual la demandada modificó la declaración privada.

Respecto de la infracción a los principios de gradualidad y proporcionalidad, consideró que el demandante no cumplió los requisitos de los artículos 640-3 y 651 *ibidem*, para acceder a la reducción de la penalidad, dado que no allegó el memorial de aceptación de la sanción y el pago proporcional de la misma.

Descartados los cargos de nulidad que el demandante presentó, el Tribunal aplicó el principio de favorabilidad y reliquidó la multa a cargo del demandante, considerando que el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 redujo el porcentaje de la

¹⁵ Samai Tribunal, índice 33.

¹⁶ Sentencia del 4 de junio de 2020, exp. 22612 y sentencia de unificación del 3 de septiembre de 2020, exp. 24264, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



sanción del 5% al 1% de las sumas respecto de las cuales no se suministró información. Por este motivo, declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

Por último, se abstuvo de condenar en costas a la parte demandante, porque no encontró prueba de su causación.

Recurso de apelación

El **demandante** apeló la decisión de primera instancia¹⁷.

Señaló que la sentencia no analizó los argumentos sobre la aplicación del principio de lesividad en las sanciones de contenido tributario, ya que, en lugar de verificar si efectivamente se había ocasionado un daño, «(...) en la sentencia apelada se siguen los argumentos de la DIAN y se asume que existe daño con el mero incumplimiento del deber de enviar la información». Solicitó que se realice un análisis concreto de las conductas del demandante, en el que se incluya la determinación de un daño y su cuantificación, en aras de imponer una sanción proporcional a él.

Reprochó la falta de estudio de los argumentos sobre la aplicación del principio de proporcionalidad. Adujo que, en lugar de estudiar la conducta para verificar la proporcionalidad de la sanción, el Tribunal simplemente sigue los argumentos de la DIAN y asume que la aplicación de ese principio está limitado a los requisitos definidos en los artículos 650-3 y 651 (inciso 3) del Estatuto Tributario, siendo estos el no haber incurrido en la misma conducta dentro de los 4 años anteriores, aceptar la sanción, y subsanar la conducta de conformidad con el tipo sancionatorio correspondiente.

Explicó que la proporcionalidad no puede verificarse con la simple constatación de los requisitos para acceder a la reducción de las sanciones, sino que debe adecuarse a la magnitud del daño.

Seguidamente, expuso los criterios que en este caso han debido tenerse en cuenta para estudiar la proporcionalidad: (i) que no existió mala fe, (ii) que la omisión en la entrega no fue absoluta, (iii) que el demandante no tenía la intención de ocultar información para entorpecer las labores de fiscalización y (iv) que nunca se le ha sancionado por asuntos tributarios.

Por último, adujo que el Tribunal no analizó el argumento según el cual la DIAN ya contaba con la información que solicitó en el requerimiento ordinario y que, por tal motivo, conforme al artículo 44 de la Ley 962 de 2005, no estaba en obligación de suministrarla. A la luz de esto, pidió entonces la reducción de la base de la sanción.

Oposición al recurso de apelación

La **demandada** no planteó oposición al recurso de apelación.

Intervención del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia¹⁸. Sobre la vulneración al principio de lesividad, dijo que la omisión del demandante en el envío de información dentro del plazo establecido sí le ocasionó daño a la Administración, pues le impidió efectuar los

¹⁷ Samai Tribunal, índice 37.

¹⁸ Samai, índice 11.



cruces de información necesarios para efectos de recolectar datos, fiscalizar y recaudar. Además, explicó que no es deber de la DIAN demostrar que la omisión efectivamente le causó un daño ni tampoco debe cuantificarlo. Sobre la proporcionalidad, señaló que la sanción se fijó acorde a los parámetros legales.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Como cuestión previa, se pone de presente que el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montañó manifestó estar impedido para participar en la decisión, al haber sido el Magistrado Ponente de la sentencia de primera instancia¹⁹, y mediante auto del veintiocho de mayo de dos mil veintiséis²⁰, la Sección declaró fundado el impedimento.

1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión 322412019000251 del 8 de julio de 2019, y de la resolución 992232020000110 del 12 de julio de 2020, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra aquella, únicamente en cuanto a la sanción por no enviar información impuesta por la DIAN al señor Yezid Augusto Arocha Alarcón.

Atendiendo a los cargos de apelación propuestos por el demandante -apelante único-, se debe determinar si se aplicaron los principios (i) de lesividad y (ii) proporcionalidad en la imposición de la sanción, y si (iii) debía reducirse la base de esta, por cuanto la Administración solicitó información que ya tenía, y por tanto, el demandante no estaba obligado a suministrar nuevamente.

2. Análisis del caso concreto

2.1. Principio de Lesividad - Sobre el daño ocasionado con la omisión al deber de suministrar información.

El demandante reprochó que el Tribunal, al igual que la DIAN, no hubiera analizado su conducta para determinar si con ella se ocasionó un daño o no a la Administración. Explicó que el daño no se demuestra con el simple incumplimiento de un deber (suministrar información), sino que este debe ser concreto, real y cuantificable.

Al respecto, es criterio reiterado de la Sección Cuarta que el incumplimiento del deber de suministrar información obstaculiza, por sí solo, la facultad de fiscalización de la Administración²¹. Siendo así, el envío extemporáneo de información o la falta de entrega de esta son conductas que causan daño a la Administración y, en esa medida, esta no tiene la obligación de demostrarlo en cada caso²², sino que estará habilitada para imponer la sanción si prueba que ha ocurrido el hecho objetivo (no entrega o entrega tardía de la información) y que no existen causales eximentes de la responsabilidad del informante.

¹⁹ Samai índice 15

²⁰ Samai índice 21

²¹ Véanse al respecto: sentencias del 03 de junio de 2015, Exp. 20476, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 06 de diciembre de 2017, Exp. 22272, M.P. Milton Chaves García; del 08 de febrero de 2018, Exp. 22060, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 05 de abril de 2018, Exp. 22914, M.P. Milton Chaves García; y del 20 de septiembre de 2018, Exp. 22489, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 15 de febrero de 2024, Exp. 27969, M.P. Wilson Ramos Girón.



Esto es así, porque el daño «no se predica de las consecuencias que la demora en la entrega de información pueda tener frente al recaudo efectivo de impuestos, sino frente al riesgo implícito que supone la falta de información para el ejercicio de la facultad fiscalizadora»²³.

Ahora, considerando que el demandante fundamenta su desacuerdo con la necesidad de probar el daño a partir de la sentencia C-160 de 1998, se debe precisar que dicha providencia analizó la constitucionalidad del tipo infractor de envío de información con errores, que difiere de los tipos de falta de envío y envío extemporáneo, además de que la norma aplicable en este caso es una versión diferente del artículo 651 del Estatuto Tributario al que fue demandado en esa oportunidad.

No obstante, se pone de presente que, de acuerdo con lo dicho por la Corte Constitucional «no todo error cometido en la información que se remite a la administración puede generar las sanciones consagradas en la norma acusada [art. 651 del Estatuto Tributario]», por lo que «la administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero».

En el mismo sentido, esta Sección ha expresado que sólo son susceptibles de sancionarse los errores de contenido en la información, definidos como «aquellos relacionados con datos, cifras o conceptos específicos que, por ley, está obligado a reportar el contribuyente»²⁴ y excepcionalmente los errores formales que, en razón del carácter técnico de la información exigida, puedan obstaculizar las labores de la administración tributaria, en cuyo caso corresponde a esta última justificar en qué medida se vio afectado su ejercicio²⁵.

Nótese entonces que, mientras no todo error tiene la virtualidad de entorpecer las facultades de fiscalización de la Administración, la falta de envío y/o el envío extemporáneo sí implican, por sí solas, un obstáculo de esa facultad que el legislador consideró merecedora de sanción. Por esto, no le asiste razón al demandante al afirmar que la DIAN debía demostrar un daño concreto y cuantificable como presupuesto para imponer la sanción por no enviar información, ni que este fuera un asunto que el Tribunal debía verificar.

Además a lo anterior, es un hecho no discutido por las partes que el demandante omitió entregar oportunamente la información que se le solicitó mediante el requerimiento ordinario 322392017001599, con lo cual es adecuada la conclusión del *a quo* de sobre que el actuar del demandante afectó la labor de fiscalización de la DIAN, causando daño²⁶, y en esa medida no prospera el cargo de apelación.

2.2. Aplicación del principio de proporcionalidad en la sanción por no enviar información.

El demandante, apelante único, adujo que la sentencia impugnada no analizó los argumentos relacionados con la aplicación del principio de proporcionalidad, pues en ella no se consideró su conducta para verificar cuál fue la magnitud del daño y,

²³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 12 de octubre de 2017, Exp. 21339, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁴ Sentencias del 6 de octubre de 2009, Exp. 17043, M.P. Héctor J. Romero Díaz; del 26 de septiembre de 2018, Exp. 23569, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 6 de julio de 2023, Exp. 27063, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 28 de septiembre de 2023, Exp. 27575, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello; y del 30 de abril de 2025, Exp. 28935, M.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

²⁵ Sentencia del 31 de mayo de 2012, Exp. 17918, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterado en sentencias del 18 de junio de 2015, Exp. 19695, M.P. Jorge Octavio Ramírez y del 30 de abril de 2025, Exp. 28935, M.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

²⁶ Samai Tribunal, índice 33, pág. 20.



con ello, evaluar si la sanción se ajustó a las circunstancias del caso. Insistió en que, después de la respuesta al requerimiento especial, las inexactitudes de la declaración originalmente detectadas por la DIAN disminuyeron, probando entonces que la magnitud del daño fue mínima.

Para resolver este asunto, la Sección reitera lo expresado en sentencia del 18 de mayo de 2023 (Exp. 27091, M.P. Wilson Ramos Girón) en la que, a propósito de un cargo de apelación similar al que se plantea en esta ocasión, se presentó un desarrollo de la evolución normativa y jurisprudencial del artículo 651 del Estatuto Tributario, antes y después de la modificación del artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, vigente para la época de los hechos.

Y es que, antes de esta modificación, el artículo 651 *ibidem*, establecía una fórmula abierta para imponer la sanción, que facultaba a la Administración, ante las conductas de envío extemporáneo, falta de envío y envío con errores, a imponer una sanción hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró información o la misma se suministró en forma extemporánea o con errores.

Dada la amplitud de la norma, y en tratándose de un aspecto sancionatorio, la jurisprudencia de esta Sección indicó que la DIAN no podía ejercer su facultad de graduación de forma arbitraria, imponiendo siempre el mayor porcentaje de sanción (del 5%), sino que la graduación de la penalidad debía atender a los criterios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad, considerando que la falta de entrega y la entrega tardía no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido.

Así mismo que, la medición de tiempos en el cumplimiento de la obligación de informar permite evidenciar la actitud colaboradora del contribuyente, para que la autoridad reciba la información y no se vea imposibilitada en el ejercicio de sus facultades de fiscalización²⁷.

Ahora, la consolidación de la jurisprudencia sobre la graduación de la sanción, bajo la fórmula anterior a la Ley 1819 de 2016, tuvo lugar en la sentencia de unificación 2019CE-SUJ-4-010, del 14 de noviembre de 2019 (Exp. 22185, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), en la que se fijaron los porcentajes aplicables para determinar la sanción, dependiendo del momento en que el obligado cumple con el deber de suministrar información, y de si en definitiva este no regularizaba la conducta infractora. También fijó criterios para los casos en los que la información careciera de cuantía o no se pudiera establecer esta.

Con el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, el legislador eliminó la fórmula abierta y le asignó a cada tipo sancionatorio un porcentaje de multa. Para los casos en que se pueda determinar la cuantía de la información, la multa se fijó en 5% cuando se omite la entrega, 4% cuando se entrega información con errores y 3% cuando la entrega es extemporánea. Para los casos de información sin cuantía o respecto de la cual no pueda determinarse, la fijó en el 0,5% de los ingresos netos o, si no los hubiere, del 0,5% del patrimonio del año anterior o de la última declaración del impuesto sobre la renta o de patrimonio.

Además, la misma disposición garantizó que la función punitiva de la Administración se enmarcara en los criterios de proporcionalidad y de razonabilidad, al consagrar

²⁷ Sentencia del 3 de junio de 2015, Exp. 20476, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en las sentencias del 6 de diciembre de 2017 (Exp. 22272, M.P. Milton Chaves García); del 1 de marzo de 2018 (Exp. 22460, M.P. Milton Chaves García); del 20 de septiembre de 2018 (Exp. 22489, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), entre otras.



atenuaciones de la pena que responden a la mayor o menor afectación de la gestión fiscalizadora, según el momento en el cual el administrado subsana la infracción al deber de informar.

Al respecto, el inciso 3 del artículo 651 del Estatuto Tributario, en la redacción que le dio el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, aplicable a la fecha de los hechos, consagró dos supuestos de reducción de la sanción: (i) al 50%, cuando se regularizara la conducta antes de la notificación del acto que impone la sanción; y (ii) al 70%, cuando se regularizara la conducta dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto. Tanto en uno y otro caso, para que la reducción sea procedente se requiere que el infractor presente ante la Administración un memorial acogiendo a la reducción de la sanción, en el cual acredite que la irregularidad fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la sanción reducida.

A su vez, el artículo 640 ibidem, modificado también por Ley 1819 (artículo 282), dispuso, en aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio, estableció una atenuación general de las sanciones siempre y cuando la conducta que tipifican haya sido subsanada, la sanción haya sido aceptada y el infractor no hubiere sido sancionado (mediante acto administrativo en firme) por la misma conducta en periodos anteriores (con un porcentaje de reducción al 75% y al 50%).

Con lo anterior se hace evidente que, a partir de la Ley 1819 de 2016, la materialización de los principios de proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones se da con la graduación que las propias normas traen, y que debe aplicarse en caso de que se cumplan los supuestos y requisitos allí indicados.

En el caso concreto, encuentra la Sección que el Tribunal sí observó el principio de proporcionalidad al aplicar la sanción por no enviar información, en la medida en que estudió si procedía alguna reducción bajo los supuestos del inciso 3 del artículo 651 del Estatuto Tributario o del artículo 640 del Estatuto Tributario, concluyendo que no se acreditó el cumplimiento de requisitos para ello, requisitos frente a los cuales el actor no presentó un reparo concreto.

Por este motivo, no prospera el cargo de apelación.

2.3. Reducción de la base de la sanción - inexistencia de la obligación de suministrar información.

El último cargo de apelación reprochó que el Tribunal no analizó el argumento según el cual la DIAN ya contaba con la información que solicitó en el requerimiento ordinario y que, por tal motivo, a la luz del artículo 44 de la Ley anti-trámites del 2005 el demandante no estaba en la obligación de suministrarla.

Específicamente, el demandante afirmó que la DIAN ya disponía de la información que solicitó sobre los renglones 31, 33, 36, 37, 38 y 61 de la declaración de renta de 2015, porque las operaciones que motivaron los registros fueron incluidas por los terceros en su reporte de información exógena; y que, respecto de la información del renglón 57 («Anexar cuadro explicativo de la forma como determinó la renta presuntiva por valor de \$34.584.000»²⁸), la demandada contaba con todos los elementos en los que se fundamenta el cálculo del monto registrado en la declaración, porque tenía el patrimonio líquido registrado en su declaración de renta de 2014 y bastaba

²⁸ Samai Tribunal, índice 10, Caa folio 30 (respaldo).



multiplicarlo por la tarifa de renta presuntiva (3,5%) del artículo 188 del Estatuto Tributario, vigente para la época.

Respecto de la información de los renglones 31, 33, 36, 37, 38 y 61, la Sección observa que el Tribunal abordó el análisis del argumento presentado por el demandante, pues la sentencia explicó que la información requerida por la DIAN no se suplía con la información exógena a la que el demandante se refirió, ya que es información distinta que, además, obedece a finalidades específicas.

En efecto, mientras que la información exógena contiene el reporte de los montos que terceros informaron respecto de las operaciones ejecutadas con el demandante, el requerimiento ordinario solicitó una relación detallada de estos renglones de la declaración de renta, incluyendo cálculos, soportes y certificaciones que el demandante tiene el deber de conservar y presentar, atendiendo a lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 632 del Estatuto Tributario²⁹.

Ahora, respecto de la información solicitada del renglón 57, es cierto que el Tribunal no se refirió expresamente al argumento planteado en la demanda, pero, al analizar el mismo, la Sección considera que no le asiste la razón en este punto al apelante.

Resáltese que, si bien es cierto que bajo los artículos 44 de la Ley 962 de 2005 y 9 del Decreto 19 de 2012, la Administración no puede requerir informaciones y pruebas que ya hayan sido suministradas previamente por los respectivos contribuyentes y demás obligados a allegarlas; y esta contaba con la declaración de renta del año 2014³⁰ del demandante, en donde podía ver el patrimonio líquido del año anterior al de la declaración fiscalizada, para aplicarle el porcentaje indicado en el artículo 188 del Estatuto Tributario; también lo es que, la prohibición es respecto de la información suministrada por el mismo contribuyente y no la obtenida por otros medios por la DIAN y bajo el artículo 189 *ibidem* se podía detraer unos valores de ese patrimonio líquido para depurar la base de la renta presuntiva, y, en esa medida, no era suficiente con la información que la DIAN ya contaba, en uno u otro caso.

Por las anteriores razones no prospera el cargo de apelación.

3. Costas

Dado que no se apeló la decisión del Tribunal de abstenerse de imponer condena en costas en primera instancia, no habrá pronunciamiento en esta providencia frente a ello.

En cuanto a la condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, numerales 1 y 3, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo se condena en costas a la parte demandante; y conforme al acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV.

²⁹ Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco (5) años (período modificado por el artículo 46 de la Ley 962 de 2005), contados a partir del 1o. de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos, cuando ésta así lo requiera: (...) 2. Las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes.

³⁰ Folio 9, Caa (respaldo).



Por tanto, se ordenará al Tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

En mérito de lo expuesto, el **Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 18 de octubre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. **CONDENAR** en costas en esta instancia a la parte demandante. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en esta sentencia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Con aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>