CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., veintiséis (26) de febrero de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2021-00482-01 (29531)
Demandante: BEATRIZ ELENA CATALINA JARAMILLO DE LLOREDA
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Sanción por no enviar información – Año 2016. Base de la sanción. Requisitos para acceder a la reducción de la sanción. Graduación de la sanción. Principio de favorabilidad.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación[1] interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 26 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió[2]:

> "**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Resolución Sanción n.º 322412019900216 del 18 de diciembre de 2019 y la Resolución n.º 250 del 18 de enero de 2021, conforme a la parte motiva de esta providencia.
>
> **SEGUNDO: DETERMINAR** a título de restablecimiento que la sanción a la que se encontraba obligada la contribuyente Beatriz Helena Catalina Jaramillo por la conducta del literal a) del artículo 651 del E.T., en razón a la no presentación de información exógena a la que estaba obligada respecto el año gravable 2016, es por la suma de $317.939.196,4.
>
> **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".

ANTECEDENTES

ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante el pliego de cargos nro. 322392019000130 del 29 de mayo de 2019[3], la demandada propuso sancionar a la actora por no entregar la información exógena correspondiente al año 2016, por la suma $477.885.000. Lo anterior, porque de acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 112 de 2015, las personas naturales que en el año gravable 2014 hubieren obtenido ingresos brutos superiores a $500.000.000, se encontraban obligadas a suministrar la información a que se

[1] Ingresó al despacho para fallo el 22 de enero de 2025.
[2] Samai Tribunal, índice 40.
[3] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folios 16 a 22.

refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del ET.

Dentro del término legal establecido, la contribuyente respondió al pliego de cargos mediante la presentación de un memorial en el que manifestó la aceptación de la sanción por no informar. No obstante, cuestionó la base utilizada para su liquidación y aplicó la reducción sobre el monto que consideró correcto, conforme a lo previsto en los artículos 651 y 640 del ET. En dicho escrito, se allanó a los cargos formulados, subsanó la omisión al remitir la información requerida y aportó prueba del pago de la sanción reducida[4].

Por la Resolución nro. 322412019900216 del 18 de diciembre de 2019[5], la DIAN valoró las pruebas allegadas por la demandante e impuso la sanción de que trata el artículo 651, numeral 1, literal a), del ET, por la suma de $410.595.000. Decisión que fue modificada por la Resolución nro. 250 del 18 de enero de 2021[6], en el sentido de reducir la sanción a la suma de $297.829.000.

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Mediante apoderado judicial y 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, la sociedad Compañía Nacional de Aceites S.A. en reorganización formuló las siguientes **pretensiones**[7]:

> "1- Que se declare la **NULIDAD** de la Resolución **Sanción número 322412019900216** del 18 de diciembre de 2019, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá-DIAN, por medio de la cual se impuso una sanción en cuantía de **CUATROCIENTOS DIEZ MILLONES OCHOCIENTOS NOVENTA Y CINCO MIL PESOS (410.895.000)** por no enviar la información tributaria del año 2016.
>
> 2- Que se declare la **NULIDAD de la Resolución número 250 del 18 de enero de 2021 notificada electrónicamente el día 19 de enero de 2021**, por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la mencionada Resolución Sanción, en el cual se redujo la sanción a **DOSCIENTOS NOVENTA Y SIETE MILLONES OCHOCIENTOS VEINTINUEVE MIL PESOS ($297.829.000)** y que fue proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.
>
> 3- Que a título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos anteriores, se reconozca mediante providencia judicial que el contribuyente válidamente dentro del término para responder el pliego de cargos: **(3.1.) remitió** a la Administración Tributaria- DIAN un memorial de aceptación de la sanción, **(3.2.) acreditó** que la omisión fue subsanada con la presentación de la información solicitada por el año 2016 y, **(3.3.)** allegó la prueba del pago de la sanción por extemporaneidad cuyo valor fue legalmente reducido en los términos previstos por el artículo 651 y por el artículo 640 del estatuto tributario, **(3.4.)** que la contribuyente no sólo cumplió a cabalidad con la obligación de pagar la sanción

[4] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folios 26 a 29.
[5] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folios 109 a 113.
[6] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folios 255 a 265.
[7] Samai Tribunal, índice 14, folio 5 de la reforma de la demanda.

descrita, sino que además pago un mayor valor, **(3.5.)** que en consecuencia de lo anterior la administración está en la obligación de realizarle la devolución del mayor valor que la contribuyente se liquidó y en efecto pagó, **(3.6.),** en defecto de lo descrito en los numerales **(3.4), (3.5)** se liquide la sanción procedente por extemporaneidad en la presentación de la información por el año 2016".

Indicó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución Política; 27, 73, 86, 269, 277, 488, 489, 491, 640, 651, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario; y 50 del CPACA.

Bajo el siguiente concepto de violación en la demanda se sustentaron los cargos y en la contestación se ejerció el derecho de contradicción así[8]:

Primer cargo: Base para el cálculo de la sanción por no informar.

1. La **demandante** sostuvo que, aunque cuestionó la base utilizada por la DIAN para calcular la sanción por no informar, considera procedente la reducción prevista en los términos previstos en los artículos 651 y 640 del ET, toda vez que subsanó la omisión antes de la expedición del acto sancionatorio, aceptó la sanción reducida sobre lo que era objeto de información y acreditó su pago.

En cuanto a la base para la liquidación de la sanción por no informar, señaló que la DIAN reconoció que algunos activos incluidos en el patrimonio declarado por la contribuyente no estaban sujetos a reporte. En consecuencia, con fundamento en las pruebas allegadas, la Administración los excluyó de la base utilizada para imponer la sanción. Sin embargo, persistió una diferencia de $40.850.000.

En relación con un inmueble en el exterior, dijo que la contribuyente adquirió el 50% por 385.000 euros, pero la Administración reconoció únicamente 192.000 euros como costo. Esta decisión ignoró el valor estipulado en la escritura y aplicó una tasa de cambio distinta a la oficial del Banco de la República al 31 de diciembre de 2016, lo que generó una diferencia no descontada de $609.348.929.

Respecto a vehículos automotores, la Administración desconoció el IVA pagado y el valor acreditado mediante facturas, a pesar de lo establecido en los artículos 86, 488 y 491 del ET. En cuanto al efectivo declarado bajo juramento, no se aceptó ni se refutó, lo que desconoce la presunción de veracidad de la declaración de renta y lo previsto en el artículo 745 del ET.

2. Al respecto, l**a DIAN en la contestación de la demanda** afirmó que la actora manifestó su intención de aceptar una sanción, pero no la impuesta por no enviar información. En efecto, la Administración propuso una sanción de $477.885.000 en el pliego de cargos, por lo que el demandante debió aceptar dicha suma y, sobre ese valor, aplicar la reducción contemplada en los artículos 640 y 651 del ET. No era procedente que pretendiera "aceptar" la sanción desconociendo el valor propuesto y, en su lugar, asumir que esta debía calcularse sobre $228.005.580.

Señaló que la actora cuestionó la base del cálculo de la sanción excluyendo el valor de ciertos bienes muebles e inmuebles y de acuerdo con las pruebas allegadas, la

[8] Samai Tribunal, índice 14.

Administración reconoció la propiedad y ajustó la base sancionatoria en consecuencia.

Segundo cargo: Reducción de la sanción.

1. En **la demanda** se argumentó que la Administración tributaria negó la aplicación de la reducción prevista en los artículos 651 y 640 del ET, al considerar que no se cumplían los requisitos. No obstante, la contribuyente, en respuesta al pliego de cargos, subsanó la omisión, aceptó la sanción reducida y acreditó su pago, lo cual fue reconocido en los actos sancionatorios demandados. Por tanto, la reducción del 50% de la sanción resultaba procedente, dado que no existía reincidencia en los cuatro años anteriores y la infracción se había subsanado con la respuesta al pliego de cargos.

2. Por su parte, **la DIAN contestó la demanda** argumentando que, aunque la demandante en su respuesta al pliego de cargos manifestó aceptar la sanción, no lo hizo respecto del valor propuesto ($477.885.000), sino que pretendió reconocer un monto distinto ($228.005.580), lo cual contraviene lo dispuesto en los artículos 640 y 651 del E.T. Para acceder a la reducción de la sanción, debía aceptarse íntegramente la propuesta de la Administración, no una cifra arbitraria. En ese sentido, no puede hablarse de una aceptación válida.

Finalmente, dijo que este proceder no implica una vulneración de los derechos de defensa ni del debido proceso, ya que la contribuyente conserva la facultad de oponerse a la sanción y ejercer los recursos legales correspondientes. Sin embargo, el hecho de que la sanción aún se discuta en sede judicial demuestra que no ha existido una aceptación real por parte de la demandante.

SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE

El Tribunal **accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda**[9] sin condenar en costas. A su turno, la parte demandante formuló recurso de apelación[10]. Los motivos del fallo impugnado y los argumentos de la alzada son los siguientes:

Primer cargo: Base para el cálculo de la sanción por no informar.

1. **El Tribunal** señaló que la demandante incurrió en la conducta sancionable descrita en el literal a) del artículo 651 del ET, porque no allegó la información que estaba obligada a suministrar con ocasión de los ingresos reportados en la declaración de renta del año gravable 2014. Este hecho no se subsanó con la respuesta al pliego de cargos e impidió que la Administración realizara los estudios y cruces de información necesarios para el control de los impuestos a su cargo.

Señaló que no puede interpretarse que la presentación de la información, realizada en virtud de la notificación del pliego de cargos, constituya una entrega extemporánea.

[9] Samai Tribunal, índice 40.
[10] Samai Tribunal, índice 51.

Una vez analizada la información aportada por la actora, indicó que la Administración no determinó correctamente la base gravable de la sanción, pues algunos valores fueron calculados de manera indebida para fijar el monto correspondiente. En consecuencia, estableció que la sanción debe liquidarse sobre la suma de $6.358.783.928, aplicando la tarifa prevista en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario (5 %), lo que arroja un total de $317.939.196,4.

2. **La demandante** precisó que en la declaración de renta del año 2016 se registró un patrimonio bruto de $6.941.273.293, aunque no todo estaba sujeto a reporte. Sin embargo, tanto el Tribunal como la Administración tributaria establecieron la base de la sanción por no enviar información sobre sumas correspondientes al valor patrimonial de activos que no eran objeto de información.

Expresó que si bien el Tribunal aceptó restar de la base para el cálculo de la sanción la suma de $3.595.646.072, también lo es que, al momento de liquidar la sanción, tomó como base la suma de $9.954.430.000, valor de la sanción determinada en el pliego de cargos, desconociendo así, la base determinada en la resolución sanción y ajustada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Finalmente, consideró que debe revocarse parcialmente el fallo de primera instancia y liquidar la sanción sobre una base ajustada, excluyendo: (i) el valor total de los inmuebles nacionales aceptados por la Administración y el Tribunal ($1.736.531.204 y $2.072.816.110, más $40.850.000); (ii) el inmueble en el exterior por $1.218.697.857; y (iii) los bienes muebles y efectivo aceptados por el Tribunal ($307.597.105) y las obras de arte ($18.000.000) reconocidas por la Administración. Para un total de la base de la sanción por la suma de $4.560.111.596.

Segundo cargo: Reducción de la sanción.

1. El **Tribuna**l indicó que no procede la reducción del 50 % de la sanción prevista en el artículo 651 del ET, toda vez que la contribuyente, al responder el pliego de cargos, presentó un memorial en el que liquidó la sanción sobre una base distinta, alegando que respecto de ciertos valores no estaba obligada a suministrar información exógena.

Señaló que la demandante no logró desvirtuar la totalidad de los valores que excluyó al calcular la base de la sanción. Además, no se acreditó el cumplimiento del requisito de aceptación y pago de la sanción sobre el valor determinado como base gravable por el Tribunal, ni sobre los valores fijados por la autoridad tributaria, por lo tanto, no era posible acceder a la reducción prevista en los artículos 640 y 651 del ET.

Finalmente, dijo que, aunque el valor de la sanción fue disminuido, no hay lugar a la orden de devolución por no encontrarse soporte de pago por mayor valor al que se encontraba obligada a suministrar.

2. La **demandante** reiteró en el recurso que el hecho sancionable descrito por la Administración fue aceptado por la contribuyente. Con la respuesta al pliego de cargos aceptó la sanción, subsanó la omisión respecto de la presentación de la información, y pagó el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información con las reducciones a que había lugar en los términos de la Resolución

0112 del 29 de octubre de 2015. Razón por la cual procedía la reducción de la sanción al 50% (artículos 651 y 640 del ET).

Dijo que la posición del Tribunal desconoce la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado[11], puesto que cuando la multa propuesta en el pliego de cargos ha 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 acceder a ese beneficio, como ocurrió en el presente caso.

Manifestó que la diferencia que persiste respecto a los inmuebles de su propiedad no puede tomarse como base de la sanción, por cuanto no corresponde a un valor objeto de información ni encuadra en ninguno de los conceptos reportables en los formatos que existen para tal efecto, tal como lo aceptó la DIAN en los actos demandados.

Finalmente, solicitó que la sanción sea disminuida del 5% al 1% en virtud de lo previsto en el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 651 del ET. Lo anterior, en aplicación del principio de favorabilidad. Adicionalmente, solicitó que se determine el valor objeto de devolución si hay lugar al mismo.

PRONUNCIAMIENTOS FINALES

La parte **demandada** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la parte demandante en los términos previstos en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

Por su parte, el **Ministerio Público** solicitó que sea revocada la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declare la nulidad de los actos demandados[12], al considerar que, según las pruebas obrantes en el expediente, la demandante con antelación a la expedición de los actos demandados presentó la información a la que estaba obligada a suministrar en relación con el año gravable 2016. Razón por la cual, no procedía la imposición de la sanción por no enviar información de que trata el literal a) del artículo 651 del ET.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

CUESTIÓN PREVIA

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaño manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso[13]. Mediante el auto del 3 de abril de 2025[14] se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso.

[11] Sentencia de Unificación SUJ-4-010 del 14 de noviembre de 2019, exp. 22185, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.
[12] Samai CE, índice 11.
[13] Samai CE, índice 14.
[14] Samai CE índice 21.

PROBLEMAS JURÍDICOS

(i) ¿Puede la demandante acceder a la reducción del 50% de la sanción por no informar, conforme a lo previsto en los artículos 651 y 640 del Estatuto Tributario, cuando la omisión ha sido subsanada antes de la expedición del acto de imposición de la sanción, aun cuando se cuestione la base de cálculo de la multa liquidada por la Administración para efectos del pago de la sanción reducida?

(ii) ¿Procede la graduación de la sanción de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, que modificó el artículo 651 del Estatuto Tributario, en virtud del principio de favorabilidad?

Primer cargo: Reducción de la sanción. Base de la sanción por no informar.

La demandante recurrió la decisión del Tribunal por no haber concedido la reducción de la sanción del 50% prevista en los artículos 651 y 640 del ET, al considerar que la actora cumplió con los requisitos previstos para acceder al beneficio tributario.

El artículo 651 del ET, vigente para el momento de los hechos, disponía que la sanción por no informar "se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción. Para tal efecto, (…) 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".

Por su parte, el artículo 640 del ET prevé lo siguiente:

> "APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO.
> Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.
> (…)
> Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:
>
> **3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:**
>
> **a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y**
> **b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.**
> (…) ." (Resalta la Sala)

Para que proceda la reducción de la sanción prevista en el artículo 640 numeral 3 del ET, la Sala ha precisado que deben concurrir los siguientes requisitos[15]:

[15] Sentencia de 30 de junio de 2022, exp. 26031, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en sentencias de 15 de febrero de 2024, exp. 27969 y de 7 de diciembre de 2023, exp. 26411, ambas con ponencia del CP Wilson Ramos Girón.

i) Que no exista reincidencia en la conducta sancionable, en los cuatro años anteriores a la fecha de comisión de la infracción.

ii) Que la sanción haya sido aceptada y

iii) Que la infracción haya sido subsanada.

Es un hecho no discutido por las partes que la demandante estaba obligada a presentar la información exógena del artículo 631 del ET por el año gravable 2016 hasta el 3 de mayo de 2017, conforme a lo establecido en la Resolución No. 00112 de 2015, modificada por la Resolución No. 000016 del 15 de marzo de 2017[16]. Sin embargo, la contribuyente no suministró la información dentro del plazo legal establecido, razón por la cual la DIAN expidió el pliego de cargos 322392019000130 del 29 de mayo de 2019, en el que propuso una sanción de $477.885.000, correspondiente al 5% de la información que se calculó sobre una base de $9.954.430.000[17].

Para efectos de liquidar la sanción, la Administración tomó el valor registrado como patrimonio bruto en la declaración de renta del año gravable 2016 [$6.941.273.000][18]:

Activos	Valor
Cuentas bancarias y acciones	$876.432.793
Cuentas por cobrar	$670.521.516
Bienes inmuebles	$5.068.721.516
Buenes muebles	$316.851.105
Efectivo	$8.746.000
Total, patrimonio bruto	$6.941.273.293

En consecuencia, en el pliego de cargos, liquidó la sanción así[19]:

Concepto	Valor
Total patrimonio bruto	$6.941.273.000
Total pasivos	$2.734.271.000
Total ingresos brutos	$276.689.000
Total retenciones	$2.197.000
Valor total información omitida	$9.954.430.000
Valor sanción 5%	$497.721.500
Valor máximo de la sanción por no informar propuesta (15.000 UVT año 2017)	$477.885.000

Con la respuesta al pliego de cargos[20] la demandante allegó los formatos 1003, 1007, 1008, 1009, 1012 y 2275 y el recibo oficial de pago por $57.002.000. Así mismo, se observa que en el escrito allegado manifestó «con la presente respuesta me allano a los cargos formulados en el pliego de cargos habiendo subsanado la omisión en la presentación de la información, lo cual demuestro con los acuses de recibo respectivos y acompaña el pago de la sanción correspondiente, según liquidación que explica a continuación: Para el cálculo de la sanción, se excluyeron del patrimonio bruto declarado por la suscrita por valor $6.941.273.000, el valor patrimonial de los activos fijos representados en bienes raíces, vehículos, muebles

[16] NIT 35.456.731-0.
[17] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folios 16 a 22.
[18] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folio 5.
[19] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folio 20.
[20] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folios 26 a 29.

y enseres, así como el dinero en caja poseído a diciembre 31 de 2016, por un valor total de $5.394.318.691, activos que no son objeto de reporte y que relaciono a continuación: (…)». En consecuencia, liquidó la sanción por no informar sobre la base de $4.560.111.596, para un total de $228.005.580. Finalmente, aplicó la reducción al 50% (artículo 651 del ET): $114.003.000; y la reducción al 50% (artículo 640 del ET): $57.002.000.

En la resolución sanción[21], la DIAN precisó que la demandante no cumplió con la totalidad de los requisitos para que proceda la reducción de la sanción al 50% de la multa impuesta, en los términos del artículo 651 del ET y del numeral 3 del artículo 640 del ET, por cuanto discutió la base del cálculo de la sanción y no realizó la totalidad del pago de la sanción reducida, pues no lo hizo respecto a la sanción propuesta por la DIAN.

En ese mismo acto administrativo, la Administración reconoció que «los bienes inmuebles no son objeto a reportar en los formatos señalados en el artículo 631 del ET», y, en consecuencia, de acuerdo con las pruebas allegadas con las que acredita la calidad de propietaria de algunos bienes inmuebles, procedió a excluir de la base para imponer la sanción la suma de $1.736.531.204. En consecuencia, redujo la base de la sanción a $8.217.898.796 y calculó la sanción en el 5% sobre este monto, para un total de $410.895.000[22]:

Concepto	Valor
Total patrimonio bruto	$5.204.741.796
Total pasivos	$2.734.271.000
Total ingresos brutos	$276.689.000
Total retenciones	$2.197.000
Valor total información omitida	$8.217.898.796
Valor sanción 5%	$410.894.940
Valor máximo de la sanción por no informar propuesta (15.000 UVT año 2017)	$477.885.000

En el recurso de reconsideración presentado el 17 de febrero de 2020[23], la demandante manifestó que la sanción debió ser liquidada en el 3% sobre la base gravable de $4.560.111.596 y reducida al 50% con fundamento en el artículo 651, quedando en $68.401.674, valor sobre el cual propone la reducción del artículo 640 del ET, para un total de $34.200.837.

La Administración mediante la Resolución 250 del 18 de enero de 2021[24], resolvió el recurso de reconsideración, en la que determinó que la contribuyente no cumplió con la obligación formal de presentar la información exógena dentro de los plazos establecidos, por lo que lo procedente es imponer la sanción prevista en el literal a) del numeral 1 del artículo 651 del ET, sin que la presentación posterior implique la inexistencia de la irregularidad o la modificación de su conducta, por lo que determinó que la tarifa aplicable es del 5%.

En ese acto administrativo en cuanto a la base de la sanción, la DIAN al realizar el análisis probatorio correspondiente, aceptó detraer la suma de $2.072.816.110. por concepto de inmuebles, $3.164.548 por el inmueble ubicado en Madrid, España,

[21] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folios 109 a 113.
[22] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folio 115.
[23] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folios 118 a 133.
[24] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folios 255 a 265.

$243.432.317 por concepto de vehículos y $18.000.000 por concepto de obras de arte. En consecuencia, estableció que el total de la información omitida ascendía a la suma de $5.956.581.063, a la que le aplicó la tarifa del 5%, para un total de sanción por no informar de $297.829.053.

Activos que se detraen de la base de la sanción por no informar	
Activos	**Valor**
Inmuebles en Colombia	$2.072.816.110
Inmuebles en Madrid, España	$609.175.636
Vehículos	$243.432.317
Obras de arte	$18.000.000
Total	$2.943.424.063

Finalmente, la DIAN negó la reducción del 50% [artículo 651 y 640 del ET], al considerar que no se cumplen los requisitos exigidos debido a que se controvierte la sanción impuesta, así como la base y la tarifa aplicada por la Administración tributaria.

En consecuencia, en el acto por el que se resolvió el recurso de reconsideración, la sanción se liquidó así[25]:

Concepto	**Valor**
Total patrimonio bruto	$2.943.424.063
Total pasivos	$2.734.271.000
Total ingresos brutos	$276.689.000
Total retenciones	$2.197.000
Valor total información omitida	$5.956.581.063
Sanción (5%) Literal a) Num. 1 artículo 651 del ET	$297.829.053

Es pertinente destacar que, en los actos demandados y en la contestación de la demanda, la Administración no formuló reparo alguno respecto del contenido de los formularios presentados por la contribuyente después de la notificación del pliego de cargos (Formatos 1003, 1006, 1007, 1008, 1009, 1012, 2275). Por el contrario, reconoció que la contribuyente aportó prueba de la presentación de los formularios que estaba obligada a suministrar en relación con la información exógena correspondiente al año gravable 2016.

No obstante, a partir de dicha información, la DIAN no estableció la base de cálculo de la sanción, pues desde un inicio tomó como referencia, entre otros, el valor registrado como patrimonio bruto en la declaración de renta del año 2016. En consecuencia, en los actos sancionatorios, detrajo las sumas correspondientes a los activos respecto de los cuales la actora demostró su propiedad. Ello, a pesar de que la Administración sostuvo expresamente que el valor patrimonial de los bienes muebles e inmuebles poseídos en el territorio nacional y en el extranjero durante el año 2016 no hacía parte de la información exógena que debía ser reportada por la demandante.

De manera que, el debate recae sobre la procedencia de la reducción de la sanción en los términos de los artículos 651 y 640 del ET, aun cuando se cuestione la base de cálculo de la multa liquidada por la Administración para efectos del pago de la sanción reducida. Lo anterior, toda vez que, como lo evidencia el recuento de

[25] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folio 263.

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

El hecho de que la demandante cuestione la base de cálculo de la sanción no constituye un impedimento para acceder a la reducción prevista para la sanción por no informar, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa aplicable y se acredite que la multa impuesta por la Administración fue liquidada sobre una base distinta a la que correspondería en el caso concreto. Sobre este punto, la Sala en la sentencia del 14 de noviembre de 2019, aplicable a este caso, precisó como 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»[26].

Teniendo en cuenta el criterio de la Sección Cuarta de esta Corporación, procede la Sala a verificar si efectivamente la Administración liquidó en debida forma la base para el cálculo de la sanción por no informar, específicamente, por no entregar la información exógena correspondiente al año 2016 y, a partir de allí, determinar la procedencia de la reducción de la sanción en los términos de los artículos 651 y 640 del ET.

Es preciso señalar que, si bien la Administración, al resolver el recurso de reconsideración, aceptó detraer de la base para establecer la sanción por no informar la suma adicional de $2.072.816.110 por concepto de inmuebles, también reconoció en la parte considerativa que en el acto sancionatorio ya se había detraído previamente la suma de $1.736.531.204. No obstante, al efectuar la operación matemática de resta sobre el patrimonio bruto, se advierte que dicha cifra no fue tenida en cuenta, incurriéndose así en un error al considerar únicamente el monto de $2.072.816.110.

Por su parte, el Tribunal determinó que el cálculo de la Administración fue debidamente efectuado, sin embargo, no se percató de este error y, en esa medida, le asiste razón a la apelante de que el monto a detraerse por concepto de bienes inmuebles en Colombia es por la suma total de $3.809.347.314.

Es de anotar que la diferencia de $40.850.000 reconocida en los actos administrativos demandados por la Administración y avalada por el Tribunal obedece a que se consideró que el costo fiscal del bien debía reconocerse no en el año de adquisición, sino en aquel en que la escritura pública fue efectivamente registrada ante la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

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

No obstante, lo anterior, la Sala advierte que dicho monto también debe excluirse de la base utilizada para la liquidación de la sanción por no informar, toda vez que, como lo expuso la parte apelante, no hace parte de la información a la que estaba obligada a suministrar ni corresponde a ninguno de los conceptos reportables en los formatos previstos para tal efecto. Este hecho no fue controvertido por la DIAN, sino que, por el contrario, fue reconocido en el acto sancionatorio al señalar que «los bienes inmuebles no son objeto de reporte en los formatos señalados en el artículo 631 del Estatuto Tributario (…) los cuales no son objeto de reporte de información exógena».

Respecto al inmueble en el exterior, de acuerdo con la escritura pública de adquisición y la certificación registral expedida por el Registrador de la Propiedad de Madrid, ambos documentos debidamente apostillados y aportados al proceso al momento de interponer el recurso contra el acto sancionatorio, el precio de compra del inmueble fue por la suma de 770.000 euros[27] y la adquisición de la actora fue por el 50% del inmueble, que equivale a 385.000 euros.

Por lo tanto, tal como lo estableció la Administración al resolver el recurso de reconsideración y el *a quo* en la sentencia apelada, la contribuyente no tenía la obligación de reportar en la información exógena del año 2016 el bien inmueble ubicado en la ciudad de Madrid, y como acreditó la propiedad y el valor patrimonial, esta suma debe detraerse de la base de la sanción.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto 1453 de 2018, que modificó el artículo 1.1.3. de la Parte 1 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, la tasa de cambio representativa del mercando -TRM para efectos tributarios, será la tasa de cambio representativa del mercado vigente al momento del reconocimiento inicial y posterior de las partidas del estado de situación financiera, activos y pasivos, expresadas en moneda extranjera, reconociéndose los ajustes por diferencia en cambio según lo previsto en el Estatuto Tributario y en este decreto. Asimismo, dispone que cuando las operaciones se realicen en moneda diferente al dólar de los Estados Unidos, se deberá efectuar la conversión a esta moneda (dólar), aplicando el tipo de cambio vigente al día de la operación.

Teniendo en cuenta que la tasa de cambio del dólar informada por el Banco de la República para el 31 de diciembre de 2016 era de $3.000,71 y que el euro equivalía a US$1,05475, se obtiene una tasa representativa del mercado para el euro de $3.164,99887. Con base en dicha tasa, el valor del inmueble ubicado en el exterior asciende a $1.218.524.566, suma que debe restarse de la base para el cálculo de la sanción, y no la que indicó el Tribunal en la sentencia apelada ($1.215.232.857), pues el *a quo* no realizó el cálculo en debida forma.

Asimismo, en lo relativo a los bienes muebles poseídos por la contribuyente al 31 de diciembre de 2016, se observa que la Administración al resolver el recurso de reconsideración estimó que la contribuyente no tenía el deber de reportarlos en la información exógena. Del análisis realizado por el Tribunal se estableció que estos bienes son: obras de arte por $18.000.000; vehículos automotores por $298.851.105 y dinero en efectivo por $8.746.000. Montos que no fueron controvertidos por las partes y que deben restarse de la base del cálculo de la

[27] Samai Tribunal, índice 16. Expediente físico. Folios 196 a 221.

sanción por no informar.

En consecuencia, la base del cálculo de la sanción por no informar es:

Liquidación Consejo de Estado				
	Resolución Sanción	**Resolución resuelve R. reconsideración**	**Tribunal**	**Consejo de Estado**
Patrimonio[28]	5.204.741.796	2.261.318.026	1.610.370.417	1.548.228.709
pasivos	2.734.271.000	2.734.271.000	2.734.271.000	2.734.271.000
Ingresos	276.689.000	276.689.000	276.689.000	276.689.000
Retenciones	2.197.000	2.197.000	2.197.000	2.197.000
TOTAL	**8.217.898.796**	**5.274.475.026**	**4.623.527.417**	**4.561.385.709**
Sanción	**410.894.940**	**263.723.751**	**231.176.371**	**45.613.857**

Con fundamento en lo anterior, se concluye que la Administración no realizó de manera adecuada el cálculo de la base para liquidar la sanción por no informar a cargo de la demandante. En consecuencia, se cumple la regla señalada en la sentencia de unificación[29] que habilita al infractor para acceder al beneficio de la sanción reducida, siempre que se acredite la procedencia de los valores que conforman la base correcta, la disminución correspondiente y el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 651 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016.

En ese contexto, dado que las demás exigencias para la reducción de la sanción —esto es, la entrega de la información omitida y la presentación del memorial solicitando la aplicación de la sanción reducida— se encuentran cumplidas y no son objeto de controversia entre las partes, procede la Sala a aplicar la reducción en los términos de los artículos 651 y 640 del Estatuto Tributario.

Graduación de la sanción

Se observa que la sanción por no informar establecida en el literal a) del artículo 651 del ET, fue modificada por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, la cual fijó una más favorable, al disminuirla del 5%, al 1% de la información no suministrada, que no puede superar 7.500 UVT conforme el numeral 1) *ibidem*.

En el presente caso, la DIAN le impuso a la actora sanción por no informar correspondiente al 5 % de la información omitida limitada a 15.000 UVT-. Sin embargo, en este caso el monto de la información no suministrada corresponde $4.561.385.709 y en aplicación del principio de favorabilidad se fijará en el 1 %, esto

[28] Para el cálculo de la base que compone el patrimonio, se realizó un ajuste conforme a lo solicitado por la demandante en el recurso de apelación y a lo acreditado en el expediente. En dicho recurso, la demandante pidió excluir de la base: (i) el valor total de los inmuebles nacionales aceptados por la Administración y por el Tribunal ($1.736.531.204 y $2.072.816.110, más $40.850.000); (ii) el inmueble ubicado en el exterior, por valor de $1.218.697.857; y (iii) los bienes muebles y el efectivo aceptados por el Tribunal ($307.597.105), así como las obras de arte ($18.000.000) reconocidas por la Administración.
[29] «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»

es, en $45.613.857.

Teniendo en cuenta que la Administración no liquidó en debida forma la sanción por no informar a cargo de la demandante y la actora cumple los requisitos exigidos en el numeral 3 del artículo 651 y 640 del ET para efectos de la reducción de la sanción, la Sala reliquidará la sanción por no informar así:

Base de la sanción	4.561.385.709
1%	45.613.857
Reducción al 50% de la suma determinada si se subsana antes de que se notifique la imposición de la sanción, inciso 3, artículo 651 del ET	22.806.929
Reducción al 50% artículo 640 del ET	11.403.464
Valor pagado por la contribuyente	57.002.000

Dado que la contribuyente pagó la suma de $57.002.000[30] por concepto de la sanción por no informar, tal como lo acepta la Administración en los actos demandados y en la contestación de la demanda, cuando en realidad le correspondía $11.403.464, la Sala ordenará la devolución de $45.598.536 a título de restablecimiento del derecho.

Conclusión

1. De acuerdo con la regla de la sentencia de unificación[31], la reducción de la sanción por no informar en los términos establecidos en los artículos 651 y 640 del ET procede, aun cuando se discuta el monto de la sanción determinada por la Administración, siempre que se acrediten los valores que conforman la base correcta, la disminución correspondiente y el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 651 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016.

2. La Administración no realizó de manera adecuada el cálculo de la base para liquidar la sanción por no informar a cargo de la demandante y con fundamento en las pruebas obrantes en el expediente, se establecieron las sumas que deben detraerse de la base de cálculo de la sanción por no informar. En ese sentido, como las demás exigencias para la reducción de la sanción —esto es, la entrega de la información omitida y la presentación del memorial solicitando la aplicación de la sanción reducida— se encuentran cumplidas y no son objeto de controversia entre las partes, procede la reducción en los términos de los artículos 651 y 640 del Estatuto Tributario.

3. Procede la graduación de la sanción al 1% en virtud de la aplicación del principio de favorabilidad.

Condena en costas

Considerando que en esta instancia se confirmó la sentencia de primera instancia en lo relativo a la declaratoria de nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, adicionalmente, prosperó parcialmente el recurso de apelación para modificar la orden de restablecimiento del derecho, la Sala se abstendrá de imponer

[30] Según recibo de pago visible a folio 100, expediente digital, Samai, Tribunal.
[31] Sentencia SU 2019CE-SUJ-4-010 del 14 de noviembre de 2019, exp. 22185, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

condena en costas, en aplicación de lo dispuesto en el numeral 5.º del artículo 365 del Código General del Proceso, según las cuales el juez puede abstenerse de condenar en costas cuando la demanda prospera parcialmente.

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. **Modificar** el numeral segundo de la sentencia apelada. En su lugar, **quedará así:**

   > **«SEGUNDO: A título de restablecimiento (i) Declarar** que la sanción a la que se encontraba obligada la contribuyente Beatriz Helena Catalina Jaramillo por la conducta del literal a) del artículo 651 del E.T., en razón a la no presentación de información exógena a la que estaba obligada respecto el año gravable 2016, es por la suma de $11.403.464; y **(ii) Ordenar** a la DIAN a devolver a la contribuyente Beatriz Helena Catalina Jaramillo, la suma de $45.598.536, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia».

2. En lo demás, **Confirmar** la sentencia apelada.

3. **No condenar** en costas en segunda instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador