



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2021-00542-02 (29524)
Demandante: Eduardo Otoya Villegas
Demandada: DIAN

Temas: Sanción por no informar. Artículos 640 y 651 del ET. Favorabilidad

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Oralidad, que decidió²:

Primero: Negar las pretensiones de la demanda, según los motivos expuestos en la parte considerativa.

Segundo: Sin condena en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo pliego de cargos, mediante la Resolución Sanción 900032 del 11 de diciembre de 2019³, la DIAN sancionó -en la suma de \$477.885.000- a Eduardo Otoya Villegas por no presentar la información exógena del año gravable 2016, que se debía presentar a más tardar el 17 de mayo de 2017⁴. Mediante la Resolución 900001 del 17 de diciembre de 2020 se confirmó la sanción al resolver el recurso de reconsideración⁵.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, el demandante formuló las siguientes pretensiones:

Primera: Se declare la nulidad de la Resolución Sanción No. 900032 del 11 de diciembre de 2019, mediante la cual se impone sanción por no enviar información tributaria por el año gravable 2016 al contribuyente Eduardo Otoya Villegas, identificado con (...).

Segunda: Se declare la nulidad de la Resolución No. 900001 del 17 de diciembre de 2020, por la cual se resuelve el recurso de reconsideración y se confirma la Resolución Sanción No. 900032 del 11 de diciembre de 2019.

Tercera: Como consecuencia de las anteriores declaratorias y a título de restablecimiento del derecho, se acepte la reducción de la sanción, en cuantía de \$34.275.000, de acuerdo con el

¹ Samai tribunal, índice 42.

² Samai tribunal, índice 39. Sin condena en costas por no estar probadas.

³ La DIAN no accedió a la reducción (art. 651 ET) y atenuación (art. 640 ib.) de la sanción solicitada por el demandante porque, a juicio de la autoridad, no cumplió los requisitos.

⁴ En vigencia de la Ley 1819 de 2016. La obligación de reportar información exógena no es debatida.

⁵ Samai tribunal, índice 2



principio de proporcionalidad y razonabilidad.

Invocó como vulnerados los artículos 1, 2, 3 y 10 del CPACA (Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo); 289 de la Ley 1819 de 2016; y 631, 640 y 651 del ET, bajo el siguiente concepto de violación:

Cuestionó que la DIAN no emitiera oficio persuasivo previo al pliego de cargos, en el que se informara la obligación de reportar información exógena, lo que a su modo de ver vulneraría el debido proceso, el principio de igualdad y el derecho de defensa. La multa se impuso con aplicación retroactiva de la Ley 1819 de 2016, pues, a su juicio, a la sanción por no enviar información exógena del año 2016 no le resultaría aplicable una norma de ese mismo año. Además, se desconoció el principio de favorabilidad por imponer una sanción más gravosa al demandante y no se observó la jurisprudencia unificada del Consejo de Estado sobre la graduación de las sanciones. Y que subsanó la omisión en el envío de la información con ocasión del pliego de cargos, lo que descartaría el daño y ameritaría la graduación de la multa.

Adujo vulnerados los principios de capacidad contributiva, justicia, equidad, igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, dado que se impone una multa como si fuera una sociedad, cuando se trataba de un pensionado; que se violó la prevalencia del derecho sustancial y el debido proceso; que la DIAN impuso sanción con fundamento en información que ya tenía en su poder incorporada en la declaración de renta y que la base sancionatoria no tuvo en cuenta la información reportada por terceros; además que la DIAN no tomó en consideración que cumplió los requisitos para acceder a la reducción y atenuación de la sanción.⁶

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones. Destacó que, acorde con el procedimiento sancionatorio, no procede expedir oficio persuasivo, sino un pliego de cargos, tal como ocurrió en el caso. Los actos administrativos demandados se encuentran conformes a la ley y la resolución sanción está debidamente fundada en los artículos 651, 631 y 631-2 del ET, dado que el demandante incurrió en la conducta de omisión en el envío de información exógena del año gravable 2016, que se debía presentar a más tardar el 17 de mayo de 2017. Indicó que el contribuyente no cumplió con la obligación de presentar la información exógena dentro del plazo establecido, por lo que la sanción fue calculada conforme al artículo 651 del ET, modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, con una tarifa del 5 % sobre la base de \$12.995.775.000, tomada de la declaración de renta. Con todo, señaló que la conducta infractora ocurrió en vigencia de la Ley 1819, por lo que la tarifa del 5 % es aplicable sin que se predique retroactividad. Preciso que la información reportada por terceros no exime al contribuyente de su obligación de presentar la información exógena y que no procede la graduación de la sanción porque la nueva norma establece porcentajes fijos. Señaló que el demandante no acreditó los requisitos del artículo 651 ET, pues no allegó memorial aceptando la sanción, ni pagó la multa reducida en el valor correspondiente.

Dijo que la obligación de presentar la información exógena es por los ingresos obtenidos en el año 2016 y no por la actividad económica (pensionado), y que la sanción está fundada en porcentajes establecidos por la ley, sin que sea posible aplicar criterios de graduación de la versión anterior del artículo 651 del ET. Pidió condenar en costas.

⁶ Durante la actuación administrativa hizo tres pagos por \$2.600.000, \$7.931.000, \$23.744.000, para un total de \$34.275.000



Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas⁷. Destacó que la norma tributaria no prevé la obligación de expedir oficio persuasivo para informar al contribuyente la omisión de reportar información exógena, pues lo procedente es emitir pliego de cargos, como lo hizo la administración. La conducta infractora ocurrió el 17 de mayo de 2017, fecha en que vencía el plazo para presentar la información exógena, por lo que la versión vigente del artículo 651 del ET era la modificada por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, que descarta la violación del principio de irretroactividad. De acuerdo con el precedente, la no entrega de la información en los plazos previstos genera un perjuicio a la administración, pues entorpece las funciones de fiscalización. Preciso que la Ley 1819 abandonó la fórmula abierta que permitía graduar la sanción y estableció porcentajes fijos para cada evento, lo que desestima el quebrantamiento de los principios alegados. Señaló que la información reportada por terceros no exime al contribuyente de su obligación de presentar la información exógena y que la base de \$12.995.775.000, tomada de la declaración de renta del año 2016 -no desvirtuada-, fue correctamente determinada, acorde con el precedente del Consejo de Estado.

Recurso de apelación

El demandante apeló la sentencia del tribunal. Cuestionó la decisión de primera instancia, reiterando en lo sustancial los argumentos expuestos en la demanda. Insistió en la ausencia de oficio persuasivo, la violación de los principios legales y constitucionales, la irretroactividad y favorabilidad en materia sancionatoria, la inaplicación de la jurisprudencia unificada del Consejo de Estado, la vulneración de los principios de capacidad contributiva, justicia, equidad, igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, la prevalencia del derecho sustancial, el debido proceso y la legalidad. Aludió a que la sanción reducida pagada -\$34.275.000 debería ser aceptada conforme a los criterios de graduación establecidos por el Consejo de Estado-, la indebida conformación de la base de la sanción y que la tarifa del 5 % resulta desproporcionada, confiscatoria e inconstitucional. Persistió en la ausencia de daño y agregó que el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 disminuyó la tarifa al 1 %, aplicable por favorabilidad.

Pronunciamientos finales

La demandada pidió que se confirmara la sentencia de primera instancia, pues se cumplieron los supuestos previstos en la normativa para la imposición de la sanción y el actor no acreditó los requisitos para la reducción, de acuerdo con el artículo 651 del ET.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos que impusieron sanción por no informar, atendiendo a los cargos de apelación planteados por el actor -apelante único- contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. En concreto, corresponde establecer si: (i) la DIAN debió emitir oficio persuasivo antes del pliego de cargos; (ii) la aplicación del artículo 651 del ET, modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, configura retroactividad y desconoce el principio de favorabilidad; (iii) la base sancionatoria fue correctamente determinada; (iv)

⁷ Por no estar probadas.

se acreditó el daño sufrido por la administración; y (v) la sanción es desproporcionada, confiscatoria o violatoria del debido proceso. En caso negativo, se estudiará si el demandante cumplió los requisitos previstos en los artículos 651 y 640 del ET, para acceder a la reducción y atenuación de la sanción, respectivamente.

Análisis del caso concreto

2- En el caso, el demandante cuestiona la legalidad de la sanción por no informar impuesta por no remitir la información exógena correspondiente al año 2016. En primer lugar, debate que la administración no emitió oficio persuasivo en el cual se le advirtiera del incumplimiento de la obligación de reportar dicha información. Frente a esto, la demandada y el tribunal coincidieron en que el procedimiento sancionatorio no exige oficios persuasivos, sino que, ante el incumplimiento del deber de informar, lo que procede es la emisión de un pliego de cargos, acto previo que garantiza el derecho de defensa y el debido proceso del obligado.

En la apelación, el demandante insiste en tal exigencia, asunto frente al cual basta señalar que, acorde con lo previsto en el artículo 638 del ET, *«cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente»*, al tiempo que no existe norma en el ordenamiento tributario que obligue a la administración a emitir oficio persuasivo para advertir al particular del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

También cuestiona el apelante que, a su modo de ver, se desconoció la irretroactividad tributaria con la aplicación de la Ley 1819 de 2016. En torno a este punto, la Sala destaca, tal como concluyó el *a quo*, que la conducta infractora se configuró el 17 de mayo de 2017, fecha en que venció el plazo para que el demandante presentara la información exógena del año 2016. Para esa fecha se encontraba vigente el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 651 del ET y fijó la sanción en el 5 % de los valores respecto de los cuales no se suministró la información exigida. Por tanto, no se configura aplicación retroactiva de la ley, pues la norma aplicable es la vigente al momento de la comisión de la conducta. De tal forma, tampoco resultan aplicables las previsiones de la sentencia de unificación aducida por el actor, pues tal providencia unificó criterios respecto de sanciones por no informar *«en relación con las conductas en las que se hubiere incurrido con anterioridad a la expedición de la Ley 1819 de 2016, cuyo artículo 289 modificó la redacción del artículo 651 del ET»*.⁸

En torno a la base de la sanción, se constata que la DIAN la liquidó sobre la suma de \$12.995.775.000, correspondiente a los valores declarados por el contribuyente en su declaración de renta del año 2016. Al efecto, se tiene que la declaración privada del impuesto sobre la renta es medio probatorio idóneo para determinar la cuantía de las operaciones dejadas de informar, conforme al criterio reiterado de esta Sección⁹. Lo anterior, aunado a que el demandante no desvirtuó los valores contenidos en su propia declaración -siendo la carga que le correspondía- y se limitó a realizar afirmaciones carentes de respaldo -relativas a la información reportada por terceros- que en su entender desestimarían la base utilizada por la administración. De otra parte, ni la información reportada por terceros, ni el hecho de haber incorporado en la declaración los montos correspondientes a la información tributaria requerida por la DIAN, eximían al contribuyente de su obligación legal de presentar la información exógena, todo en desarrollo de los artículos 631 y 651 del ET.

⁸ Sentencia del 14 de noviembre de 2019, (exp. 22185, 2019CE-SUJ-4-010, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)

⁹ *Ibidem*.

De otro lado, en punto a la alegada ausencia de daño -lesividad-, reglado en el ordenamiento tributario en el artículo 640 ET -con la modificación de la Ley 1819 de 2016-, se advierte que «*habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias*», aspecto que, además, ha sido respaldado en la jurisprudencia de la Sección, en la que se ha destacado que el incumplimiento en el deber de informar «*afecta potencialmente la gestión de la administración*»¹⁰. Así que no es de recibo la ausencia de daño aludida por el actor. En consecuencia, acorde con el análisis efectuado, la imposición de la sanción por no informar resulta acorde con las disposiciones legales y el precedente jurisprudencial, lo que descarta la vulneración de los principios invocados por el apelante.

Por último, en cuanto a los requisitos para acceder a la reducción de la sanción -artículo 651 ET-, y la atenuación -artículo 640 ib.-, la Sección ha precisado lo siguiente¹¹:

El inciso 3.º del artículo 651 del ET, en la redacción que le dio el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, vigente para el momento de los hechos, consagró dos supuestos de reducción de la sanción, a saber: (i) al 50% 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 70% 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 acogiendo 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.

La administración negó la aplicación del artículo 651 ET, pues, aun cuando el demandante subsanó la omisión al responder el pliego de cargos al reportar la información exógena -formatos 1003, 1007, 1008, 1009, 1010, 1011, 1012, 2275 y 2276- (aspecto no discutido), no allegó memorial aceptando la infracción, ni efectuó el pago de la sanción reducida en debida forma, pues la sanción fijada era de \$477.885.000, y el pago realizado de \$2.600.000¹², con lo cual no se cumplieron los requisitos para su procedencia.

Sin embargo, en el expediente se observa que, con la respuesta al pliego de cargos, el demandante radicó memorial ante la DIAN y señaló que: «*Anexamos copia legible de los formatos (...). De lo anterior se concluye que, dentro del mes siguiente a la notificación del pliego de cargos, indicado en el asunto, se dio respuesta al pliego de cargos; se envió la información y se realizó el pago de una sanción estimada en forma razonable (...)*». En ese orden, se reitera el criterio de la Sección¹³ en cuanto a que «*la normativa no fija fórmulas textuales de aceptación de la sanción, más allá de que el propio comportamiento de regularización de su conducta al reportar la información omitida revela la aceptación de la multa*». Por tanto, no es cierto que el demandante incumpliera este requisito, pues con el memorial aportado acreditó que aceptó la infracción.

Con todo, resulta evidente que el pago efectuado por el demandante con ocasión de la respuesta al pliego de cargos por \$2.600.000 -sin explicar cómo llegó a ese valor-, no guarda relación con las exigencias del artículo 651 ET, pues, como se señaló, la multa impuesta fue de \$477.885.000, sin que sea posible concluir que la suma pagada cumplía con el requisito para la reducción, pues tal disposición aludía a una disminución del 50 %, con lo cual, en gracia de discusión, la multa sería de \$238.942.500, y aun si se aplicara la atenuación del 640 ET, el valor sería de \$119.471.250, de modo que lo pagado en ese momento no acreditaba el requisito para la reducción de la sanción. En consecuencia, no procede la reducción prevista en el artículo 651 ET.

¹⁰ Sentencia del 15 de febrero de 2024 (exp. 27969, CP. Wilson Ramos Girón)

¹¹ Sentencia del 18 de mayo de 2023 (exp. 27091, CP. Wilson Ramos Girón)

¹² Adicional a ese pago, como se reseñó, luego en 2020 y 2021 hizo otros pagos por \$7.931.000, \$23.744.000, en total \$34.275.000

¹³ Sentencia del 15 de febrero de 2024 (exp. 27969, CP. Wilson Ramos Girón)



Ahora bien, el artículo 640 del ET, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 y actualmente vigente, en su ordinal 3.º consagró una atenuación de la pena consistente en reducir las sanciones al 50 % de las bases dispuestas legalmente cuando concurren tres supuestos de hecho: (i) que en los cuatro años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable, mediante acto administrativo en firme, el infractor no hubiere sido sancionado por incurrir en la misma conducta; (ii) que la sanción haya sido aceptada; y (iii) que la infracción haya sido subsanada. Sobre este particular, la Sección definió que, para acceder a la atenuación de la sanción acorde con el artículo 640 ET, se requiere del cumplimiento de los tres requisitos señalados, sin que la norma exija pago alguno para su procedencia.¹⁴

En la actuación administrativa, la demandada descartó la atenuación referida porque «no cumple con los requisitos previstos por el legislador (subsanación, aceptación y pago)», conclusión que, como se señaló, riñe con la disposición prevista en el artículo 640 ET y el precedente de la Corporación. Así, al encontrarse acreditado que el actor subsanó la conducta al remitir la información exógena con la respuesta al pliego de cargos -aspecto no discutido- y que se evidenció que remitió memorial aceptando la infracción, al tiempo que la administración aceptó que «el contribuyente, objeto de esta investigación, no ha sido sancionado por la misma conducta, durante los cuatro años anteriores»¹⁵, es procedente atenuar la multa impuesta al 50 %, acorde con el inciso 3.º del artículo 640 ET. Prospera el cargo.

De esa forma, teniendo en consideración que la sanción por no informar consagrada en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario¹⁶, impuesta por la DIAN, fue modificada por la Ley 2277 de 2022, que fijó una más favorable, al disminuirla del 5 % al 1 % de la información no suministrada, limitándola a 7.500 UVT, y en desarrollo del artículo 29 de la Constitución Política, el parágrafo 5 del artículo 640 del Estatuto Tributario estableció que «el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior», se reliquida la sanción por no informar¹⁷, así:

Reliquidación sanción por no informar	
Base información omitida	\$ 12.995.775.000 ¹⁸
Art. 651 ET (Ley 2277/2022)	
Favorabilidad - Sanción 1 %	\$ 129.958.000 ¹⁹
Atenuación art. 640 ET (50 %)	\$ 64.979.000

Por último, se advierte que, como se reseñó, en el expediente obran recibos de pago por \$34.275.000²⁰, suma que deberá tenerse en cuenta²¹ frente al valor a pagar del demandante por concepto de sanción por no informar.

Conclusión

3- Por lo razonado en precedencia, se establece que en este caso es procedente la sanción por no informar del artículo 651 del ET, modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, frente a la cual (i) no se requería emitir oficio persuasivo, (ii) no se vulneró

¹⁴ Sentencia del 30 de junio de 2022 (exp. 26031, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) reiterada en sentencias del 15 de febrero de 2024 (exp. 27969, CP. Wilson Ramos Girón) y del 26 de febrero de 2026 (exp. 29531, CP. Claudia Rodríguez Velásquez)

¹⁵ Resolución sanción, p. 17.

¹⁶ E.T. «Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. 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, 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.**

¹⁷ De la misma forma se ha liquidado la sanción, entre otras, en la sentencia del 15 de febrero de 2024 (exp. 27969, CP. Wilson Ramos Girón)

¹⁸ Monto establecido en el acto demandado.

¹⁹ Aproximado al múltiplo de mil.

²⁰ Pagados para acceder a la reducción de la sanción no aceptada (art. 651 ET).

²¹ Criterio expuesto, entre otras, en la sentencia del 29 de febrero de 2024 (exp. 28019, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto)



la irretroactividad; (iii) la base de la sanción fue debidamente conformada; (iv) se demostró la afectación al fisco y (v) no se vulneraron los principios invocados por el demandante. Con todo, ante el cumplimiento de los requisitos del artículo 640 ET, procede la atenuación de la multa en un 50 %, tasada sobre la sanción más favorable determinada según el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada. En su lugar, se anularán parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se fijará la sanción por no informar en el monto liquidado en esta providencia, teniendo en cuenta el referido pago realizado por el actor en la suma de \$34.275.000.

Costas

4- Ante la prosperidad parcial de las pretensiones de la demanda, la Sala se abstendrá de condenar en costas, conforme al artículo 365.5 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

Anular parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, fijar la sanción por no informar en el monto liquidado en esta providencia, teniendo en cuenta la suma pagada por el demandante, acorde con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

2. Sin condena en costas.

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

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto

(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/validador>