

**DIAN**  
**Oficio 005981**  
17-03-2017

**Tema** Procedimiento Tributario

**Descriptores** Sanciones

**Fuentes Formales** Estatuto tributario Decreto 624 de 1989 art. 640; [Ley 1819 de 2016](#) art. 282.

\*\*\*

**Extracto**

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En el escrito de la referencia se consulta sobre diferentes temas originados por el artículo 282 de la ley 1819 de 2016, los cuales serán atendidos en su orden:

*1.- ¿Cómo aplica la sanción de extemporaneidad para contribuyentes que no presentaron declaración de renta y quieren acogerse a dicho beneficio, de conformidad con el numeral 1 y 2. Además, si se tiene en cuenta que no ha sido requerido por la administración y no ha cometido la misma conducta sancionable antes?*

Para acceder a la reducción de la sanción, es menester en una primera medida, dar aplicación al régimen sancionatorio, esto es, liquidar la sanción de acuerdo a como lo establece la normativa. Ahora bien, en cuanto a la “Cláusula General de Graduación”, es decir, la reducción de la sanción en aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad, que se encuentra desarrollada en el artículo 640 del Estatuto Tributario, el cual fue modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, el cual establece:

**“ARTÍCULO 282.** *Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

**Artículo 640.** *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 deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:

1. 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 dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y
- b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar; según el caso.

2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

- a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y
- b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

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.

4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

- a) Que dentro de los dos (2) 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.

**PARÁGRAFO 1o.** *Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.*

**PARÁGRAFO 2o.** Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.

**PARÁGRAFO 3o.** Para las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1, 2, y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1, 658-2, numeral 4 del 658-3, 669, inciso 6o del 670, 671, 672 y 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.

**PARÁGRAFO 4o.** Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario.

**PARÁGRAFO 5o.** *El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior". (El subrayado es nuestro)*

De acuerdo con la norma transcrita, cuando la sanción deba ser liquidada por el obligado tributario, deben concurrir dos circunstancias: a) que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y b) que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.

Si llegaren a cumplirse los requisitos previos la sanción por extemporaneidad se reducirá al 50% del monto previsto en la ley; es decir, el contribuyente únicamente deberá pagar el 50% del valor luego del cálculo de la sanción en aplicación del régimen sancionador, en este caso de acuerdo a lo establecido en el artículo 641 del ET.

Y así sucesivamente para los demás casos previstos en el contenido del artículo.

*2.- ¿Puede una persona natural que tenía que declarar renta por primera vez, y no lo hizo, disminuir la sanción del artículo 641 siempre que cumpla lo estipulado en el numeral 2 de dicho artículo?*

El artículo 640 del ET., modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 aplica para todo el régimen sancionatorio salvo las excepciones contempladas en los párrafos 2, 3 y 4 del mismo artículo que se encuentran subrayadas en el texto transcrito anteriormente para atender la primera pregunta.

Adicionalmente, el párrafo 5 dispone que el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior, se aplicará de manera preferente.

En consecuencia, las sanciones reducidas a que hace referencia el numeral 2 del artículo 640 ibídem, aplican a los casos de sanción por extemporaneidad con el cumplimiento de los requisitos concurrentes señalados en los literales a) y b) de dicho numeral.

*3.- ¿Para la aplicación de los numerales 3 y 4 del artículo en mención se puede aplicar los porcentajes de sanción disminuida, cuando se tiene liquidación oficial de revisión, pero aún no está en firme, dicho acto con ocasión a que el recurso de reconsideración no se ha presentado o no ha sido fallado de fondo?*

No, porque el evento hipotético planteado implica que si se tiene liquidación oficial de revisión y se encuentra en trámite el recurso de reconsideración la sanción no ha sido aceptada ni subsanada de acuerdo con el tipo sancionatorio correspondiente. Es importante recordar, que cuando la sanción es propuesta e impuesta por la administración, debe el contribuyente necesariamente, aceptar y subsanar, para acceder a la reducción, de lo contrario no aplicará dicha reducción.

4.- *Un contribuyente que debería declarar renta por los años 2014 y 2015, (y no lo hizo) puede usar dicho artículo para disminuir el valor de las sanciones respectivas. ¿De qué forma usaría el beneficio si se tiene en cuenta que no ha sido requerido por la administración y además no ha cometido la conducta sancionable antes?*

De acuerdo con la hipótesis por usted planteada, el contribuyente podría aplicar la reducción de la sanción por uno de los dos períodos gravables, pero no por ambos, es decir, cuando el contribuyente presenta la declaración por el año gravable 2014, deberá atender a lo dispuesto en los numerales 1 y 2 del artículo 640 del E.T.; sin embargo, en el momento de presentar el segundo período gravable, es evidente que no cumplirá con ninguno de los numerales mencionados, por lo cual la sanción por el mencionado segundo período, deberá ser pagada en un ciento por ciento.

5.- ¿Solicito aclaración en detalle de la aplicación de dicho artículo?

No es preciso el interrogante habida cuenta que la disposición en mención expresa con certeza los diferentes eventos y las condiciones concurrentes para la aplicación de la reducción de sanciones; por tanto, no es posible manifestar mayores explicaciones a las dadas en los interrogantes previamente atendidos.

6.- ¿Qué se interpreta y tipifica por conducta sancionable cometida antes?

Las conductas sancionables o tipos infractores, son aquellas que se encuentran definidas como aquellas que dan lugar a sanción.

En cuanto a la expresión "cometida antes" debe entenderse en su sentido natural y es que sea previa a un evento o hecho referido determinado o determinable, a una fecha, determinación o indicación temporal.

No debe perderse de vista que la norma también señala que se debe tratar de **la misma conducta** por la cual se va a aplicar la sanción que pretende disminuirse.

Por ejemplo, si un contribuyente va a corregir una declaración de renta, debe indagar si en el año anterior (numeral 2 art. 640 E.T.) o en los dos años anteriores (numeral 1 art. 640E.T.), no haya corregido otra declaración, es decir, no importa si fue de IVA, retención, etc.

7.- ¿Qué significa que la sanción sea aceptada y subsanada? ¿Cuál sería el proceso a seguir para proceder a aceptar y subsanar?

La aceptación de la sanción consiste en la manifestación expresa o tácita a la administración de la sanción que esta ha impuesto o determinado mediante el proceso de fiscalización.

Es expresa la aceptación, cuando se manifiesta dentro del proceso estar de acuerdo con lo propuesto o determinado por la administración tributaria, y tácita cuando se cumple con lo indicado en el correspondiente acto de trámite o definitivo.

La sanción es subsanación, cuando se da cumplimiento y/o pago de lo determinado fiscalmente, esto es, si se aceptan en su totalidad de acuerdo con lo establecido en la norma correspondiente.

Se reitera que para la reducción de la sanción en los casos de los numerales 3 y 4 del artículo 640 del Estatuto modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, se refiere al evento en que la sanción es propuesta o determinada por la administración y es necesario el cumplimiento en forma concurrente de las condiciones señaladas en los literales a) y b) de cada uno de los numerales.

8.- ¿La sanción mínima también se ve afectada por el principio de favorabilidad y disminuida por los porcentajes de dicho artículo?

No, la sanción mínima por su naturaleza fija un límite inferior para todas las sanciones, límite que no se ve afectado por la disminución o reducción de las sanciones a que refiere el artículo 640 del Estatuto Tributario.

El texto literal de la norma da suficiente claridad sobre el tema.

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

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los intereses de mora, a las sanciones contenidas en los numerales 1 y 3 del artículo 658-3 de este Estatuto ni a las sanciones relativas a la declaración del monotributo.”

Por último, cabe resaltar, que aun cuando se aplique la mencionada “Cláusula General de Graduación”, nunca podrá pagarse una sanción por debajo del valor que establece la sanción mínima.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo el ícono de “**Normatividad**” – “**técnica**”, y seleccionando los vínculos “**doctrina**” y “**Dirección de Gestión Jurídica**”.