

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., nueve (09) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 41001-23-31-000-2011-00253-01 (21884)

Demandante: ÓLMER MARROQUÍN LARA

Demandado: U.A.E. DIAN

Tema: Sanción por no enviar información. Medios magnéticos de operaciones realizadas en 2006.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 13 de febrero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, Sala Sexta de Decisión Escritural, Despacho de Descongestión, que decidió (ff. 99 a 107 vto.):

PRIMERO: Denegar las súplicas de la demanda

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con Pliego de Cargos nro. 132382009000321, del 13 de agosto de 2009, la DIAN propuso sancionar al demandante por no presentar en medios magnéticos la información correspondiente a las operaciones económicas realizadas durante el año 2006. Puntualmente, la sanción planteada con fundamento en la letra a) del artículo 651 del Estatuto Tributario (ET) consistió en una multa

de \$186.926.000, equivalente al 5 % del valor de las sumas no informadas.

Tras la notificación del pliego de cargos, el actor corrigió la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006.

En los descargos manifestó que por error incluyó en la declaración inicial ingresos y costos que correspondían a ingresos recibidos de terceros para realizar a su nombre compras de cosechas agrícolas; en consecuencia, solicitó que la base de cálculo de la sanción propuesta se ajustara de conformidad con los ingresos y costos incluidos en la declaración de corrección. Además, aportó copia del nuevo denuncia y de los formatos de información 1001 y 1017, que presentó el 7 de septiembre de 2009.

Por medio de Resolución nro. 132412010000003, del 1 de febrero de 2010, la DIAN le impuso al demandante la sanción que le había propuesto en el pliego de cargos.

La decisión fue confirmada por la Administración en la Resolución nro. 900004, del 19 de enero de 2011, por medio de la cual decidió el recurso de reconsideración interpuesto el demandante.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), el sancionado formuló ante el Tribunal Administrativo del Huila, las siguientes pretensiones (f. 1):

1. Declarar nula la Resolución No. 132412010000003 del día 1 de febrero de 2010, expedida por el Jefe División de Gestión de Liquidación de la DIAN, seccional Neiva, mediante el cual se impuso una sanción a mi poderdante, así como la Resolución No. 9000004 del día 19 del mes de enero del año 2011, a través de la cual se desató desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto.
2. Que como consecuencia de lo anterior, se ordene a la DIRECCIÓN DE

IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, declarar a título de restablecimiento de derecho que el señor OLMER MARROQUÍN LARA no está obligado a pagar suma alguna por la sanción propuesta.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución; y 638 y 651 del ET. El concepto de la violación planteado se resume así (ff. 4 y 5):

Sostuvo que el derecho al debido proceso es una garantía de índole constitucional que le otorga a los sujetos procesales la oportunidad de conocer los hechos y las normas que sirven de base a la imposición de una sanción.

Señaló que la DIAN vulneró tal garantía en la medida en que en el pliego de cargos no individualizó la infracción a imputar ni la norma que la contiene.

También alegó que la resolución sancionadora acusada resulta incongruente porque señaló en el anexo explicativo que la infracción cometida consistía en remitir extemporáneamente la información en medios magnéticos, a pesar de que en el anexo explicativo del pliego de cargos se había planteado que la infracción incurrida era la de no informar.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en los términos que a continuación se resumen (ff. 52 a 62):

Señaló que el derecho al debido proceso ha de entenderse como una garantía que busca proteger al ciudadano frente a las actuaciones de las autoridades públicas, materializada a través del respeto de las formas propias de cada actuación.

En ese sentido, resaltó que el pliego de cargos y la resolución sancionadora proferidos por la DIAN se encuentran motivados de conformidad con el régimen aplicable al caso y guardan identidad en la determinación del hecho infractor.

Especificó que ambos actos imputaron como conducta infractora la de *«información o pruebas no suministradas, información*

suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada», sin que ello implique que la Administración no individualizó la conducta sancionable, pues, según dijo, en el documento anexo al pliego de cargos y en el anexo a la resolución sancionadora se precisó que el demandante incumplió la obligación de remitir la información de la que trata el artículo 631 del ET.

Adujo que el demandante, a través de memorial dirigido a la Administración, allegó formularios de presentación de información por envío de archivos nro. 100066033383111 y 10066033382974, del 7 de septiembre de 2009, pero sin el contenido y características técnicas especificadas para el envío de la información, por lo que no subsanó válidamente el incumplimiento de la obligación de informar.

Finalmente, señaló que no es procedente modificar la sanción por efecto de la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2006 realizada por el actor, en la medida que se efectuó con posterioridad a la fecha en que venció el plazo para remitir la información concerniente y a la notificación del pliego de cargos.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Huila, Sala Sexta de Decisión Escritural, Despacho de Descongestión, negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 99 a 107):

Advirtió que de acuerdo con la Resolución 12807 del 2006, el actor estaba obligado a reportar información en medios magnéticos por las operaciones llevadas a cabo en ese año, para lo cual, tenía como fecha límite el 18 de abril de 2007.

Consideró que en el pliego de cargos proferido por la DIAN se indicó como hecho infractor el estar incurso en «*información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada*» y que a la fecha de la notificación del pliego de cargos la información en

medios magnéticos del caso no había sido remitida por parte del demandante.

Resaltó que en los descargos el actor aclaró que una parte de los ingresos y costos reportados en la declaración inicial del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, fueron incluidos por error, razón por lo que procedió a corregir la declaración, al tiempo que allegó los formatos de *información por envío de archivos* nros. 100066033383111 y 10066033382974, del 7 de septiembre de 2009; pese a lo cual, verificados los formatos en el sistema informático de la DIAN, no se encontró registro alguno de la información entregada, de modo que la información presentada por el demandante no cumplió con el contenido y las características técnicas exigidas por las normas.

Precisó que, en consecuencia, la Administración expidió la Resolución sancionadora nro. 13242010000003, del 1 de febrero de 2010, en la que imputó como hecho infractor, una vez más, el de *«información o pruebas no suministradas, información suministrada en forma extemporánea o errores en la información, o no corresponde a la solicitada»*, es decir, haber omitido el deber de enviar oportunamente la información en medios magnéticos.

Concluyó entonces que no existe violación al debido proceso, pues los argumentos expuestos por la DIAN en el pliego y la resolución sancionadora, no resultan incongruentes entre sí. En este sentido, advirtió que la autoridad actuó conforme a la ley ante la omisión imputable al administrado consistente en no remitir la información en medios magnéticos de manera oportuna.

Indicó que, sin perjuicio del error en el que haya incurrido el actor al elaborar su declaración del impuesto sobre la renta, la sanción le fue impuesta porque desatendió el deber formal de entregar la información en medios magnéticos al que estaba sometido. Por ende, tendría que haber demostrado en el curso del procedimiento sancionador que el incumplimiento del deber formal había obedecido a alguna causal excluyente de responsabilidad, como el caso fortuito o la fuerza mayor.

En suma, sostuvo que el actor no logró desvirtuar la legalidad de

los actos demandados, en la medida que solo se limitó a exigir la corrección de la base de la sanción impuesta y alegar incongruencia entre los hechos infractores imputados en el pliego y en la resolución sancionadora.

Recurso de apelación

El demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia del tribunal, en los términos que a continuación se resumen (ff. 199 a 202):

Expresó que el *a quo* no tuvo en consideración que la DIAN vulneró el derecho al debido proceso, ya que no ejerció las facultades de fiscalización previstas en el artículo 684 del ET para proferir el pliego de cargos.

Insistió en que con posterioridad a la expedición de ese acto presentó la información en medios magnéticos correspondiente, que era la señalada en las letras e) y f) del artículo 631 del ET, por lo que resultaba procedente aplicar los criterios de graduación de las sanciones previstos en la Resolución 11774 de 2005, según los cuales la sanción a imponer correspondía al 5 % de la suma de la información suministrada de manera extemporánea.

Advirtió que, a propósito de la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2006, procedía la disminución en la base de la sanción y, por ende, el valor de la misma. Agregó que para desconocer la corrección realizada, la DIAN debió remitir la causa a la División de Fiscalización para comprobar la veracidad de los nuevos valores declarados.

Por último, reiteró los argumentos expuestos en la demanda respecto de la incongruencia entre el hecho infractor determinado en el pliego de cargos y en la resolución sancionadora.

Alegatos de conclusión

El demandante no presentó escrito de alegaciones.

La demandada reiteró que no existe incongruencia entre el pliego

de cargos y la resolución sancionadora y manifestó que la corrección realizada a la declaración de renta no está llamada a surtir efectos jurídicos porque no se ajusta al régimen previsto en el artículo 588 del ET (ff. 214 a 217). También puso de presente que la base de la sanción impuesta proviene de sumar los valores no informados de conformidad con el artículo 631 y 651 del ET, es decir, \$ 6.273.178.000, valor al cual se aplicó el porcentaje señalado en la Resolución 11774 de 2005 (*i.e.* 5%).

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandante, la Sala debe pronunciarse sobre la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.

Concretamente, se debe determinar si los actos administrativos demandados omitieron especificar el hecho infractor imputado al sancionado y las normas que sustentarían la imposición de la sanción. De no ser así, además, se deberá establecer si existe incongruencia entre el pliego de cargos y la resolución sancionadora en cuanto a la identificación de la conducta infractora; y, finalmente, si resultara que es procedente la imposición de una sanción, se tendrá que considerar su adecuada graduación.

Para adelantar este examen, debe la Sala ceñirse estrictamente a los cargos formulados en el recurso de apelación y que no sean ajenos a las peticiones elevadas en el escrito de demanda, pues así lo impone el principio de congruencia de la sentencia consagrado en el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil (CPC, Decreto 1400 de 1970)¹.

¹ Artículo 305. Congruencias. La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.

2- Insistentemente, esta Sección ha señalado que el ejercicio de la potestad sancionadora concedida a la Administración se debe enmarcar dentro de los límites y garantías establecidos en el artículo 29 de la Constitución, de modo que se realice de manera plena el derecho de defensa en la formación del contradictorio. Al respecto, se consideró, entre otras, en la sentencia del 9 de marzo de 2017 (expediente 21511; CP: Hugo Fernando Bastidas) que:

... el debido proceso es una garantía y un derecho fundamental de aplicación inmediata compuesto por tres ejes fundamentales: (i) el derecho de defensa y contradicción, (ii) el impulso y trámite de los procesos conforme con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento y (iii) que el asunto sea resuelto por el juez o funcionario competente para ello, por lo que el desconocimiento de cualquiera de esos ejes comporta la vulneración de esa garantía fundamental.

Así, cuando se ejercen potestades sancionadoras en el procedimiento administrativo de gestión tributaria, el derecho de defensa se materializa, entre otras, permitiéndole al administrado conocer de manera cierta y clara la conducta infractora que se le imputa, a efectos de que pueda controvertirla. Por lo mismo, los actos encaminados a sancionar que profiera la autoridad deben guardar consistencia en su motivación fáctica y jurídica porque, de lo contrario, se le impediría al sancionado ejercer de manera efectiva el derecho de defensa.

Las anteriores exigencias constitucionales resultan de obligatorio acatamiento en los procedimientos por medio de los cuales la Administración impone las sanciones contempladas en el artículo 651 del ET, que castigan las infracciones relacionadas con los posibles incumplimientos al deber de informar.

3- Dicho deber formal está previsto para que la autoridad

No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causa diferente a la invocada en ésta.

Si lo pedido por el demandante excede de lo probado, se le reconocerá solamente lo último.

En la sentencia se tendrá en cuenta cualquier hecho modificativo o extintivo del derecho sustancial sobre el cual verse el litigio, ocurrido después de haberse propuesto la demanda, siempre que aparezca probado y que haya sido alegado por la parte interesada a más tardar en su alegato de conclusión, y cuando éste no proceda, antes de que entre el expediente al despacho para sentencia, o que la ley permita considerarlo de oficio.

administrativa pueda cumplir con la función que le asigna el ordinal 20 del artículo 189 constitucional, consistente en «*velar por la estricta recaudación*» de los tributos. Bajo estos lineamientos, el artículo 631 del ET estableció a cargo de los administrados el deber formal de aportar información en medios magnéticos, insumo a partir del cual la Administración podrá efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Para el año al que se refieren los hechos objeto de enjuiciamiento, la Resolución 12807 de 2006 determinó el grupo de sujetos obligados a presentar, durante 2007, la información señalada en las letras b), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del ET²; con lo cual, quienes incumpliesen el deber formal así regulado, quedaban sujetos a que se les sancionase bajo la disposición del artículo 651 *ibidem*, que establece como conductas infractoras las de (i) no informar, (ii) informar por fuera de los plazos fijados para cumplir con el deber formal y, finalmente, (iii) informar con errores técnicos o de contenido.

Para todas esas conductas, la sanción contemplada era una multa que podía llegar a ser «*hasta el 5%*» del monto al que equivaliera la información respecto de la cual no se cumplió adecuadamente con el deber formal.

Sobre la adecuación constitucional de los mecanismos sancionadores contemplados en el artículo 651 del ET, señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de 1998 (MP: Carmen Isaza de Gómez) que su utilización debe atender a criterios de proporcionalidad y de razonabilidad, de modo que la concreta sanción a imponer por el incumplimiento o por el inadecuado cumplimiento del deber de informar debe graduarse en función de la gravedad de la infracción.

Este imperativo constitucional también ha sido reconocido y afirmado por esta Sección en numerosos pronunciamientos, dentro de los que cabe destacar las sentencias del 20 de abril de 2001 (expediente 11658, CP: Ligia López Díaz); del 20 de febrero de 2003, del 4 de abril de 2003, y del 15 de junio de 2006

² Esta norma fue modificada, años después, por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

(expedientes 12736, 12897 y 15181, CP: María Inés Ortiz Barbosa); y del 30 de agosto de 2007 (CP: Héctor J. Romero Díaz)³.

De acuerdo con esa jurisprudencia, la expresión «*hasta el 5%*», utilizada por el artículo 651 del ET, le otorga a la Administración un margen para graduar la sanción por no informar. No obstante, «*esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria*», con lo cual le corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender los criterios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad de la sanción.

Por tanto, aunque potencialmente las infracciones al deber de informar puedan afectar al fisco, la jurisprudencia de esta Sección tiene establecido que tales omisiones no pueden medirse con el mismo baremo (sentencia del 3 de junio de 2015, expediente 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). Así, porque la falta de presentación de información afecta considerablemente la efectividad en la gestión administrativa tributaria y, en ocasiones, imposibilita su ejercicio, mientras que la remisión extemporánea impacta la oportunidad para el desarrollo de las competencias de la Administración. De manera que, si el retardo en el suministro de la información es mínimo, no se obstruye el ejercicio de la fiscalización definitivamente; pero, si la mora es prolongada, puede producir el mismo efecto de una falta absoluta, habida cuenta de los términos de caducidad dentro de los que la Administración tributaria debe ejercer sus funciones (sentencia del 12 de octubre de 2017, expediente 21976, CP: Milton Chaves García).

Esa medición de tiempos en el cumplimiento de la obligación de informar permite evidenciar, igualmente, la actitud de colaboración del contribuyente para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información precisa para determinar las obligaciones

³ Reiteradas entre otras muchas en las sentencias del 26 de marzo de 2009, expediente 16169, CP: Héctor J. Romero Díaz; del 24 de octubre de 2013, expediente 19454, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 6 de noviembre de 2014, expediente 20344, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 5 de febrero de 2015, expediente 20441, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 9 de abril de 2015, expediente 20243, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 3 de junio de 2015, expediente 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 29 de septiembre de 2015, expediente 20440, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 26 de mayo de 2016, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 20479; del 1 de junio de 2016, expediente 21128, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 20 de septiembre de 2017, expediente 21878, CP: Milton Chaves García; del 25 de septiembre de 2017, expedientes 20800, 20910 y 20909, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquéllos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora (sentencia del 19 de julio de 2017, expediente 20387, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

De ahí que, dependiendo del momento en que se entregue la información, la Sala gradúa la sanción a imponer, como se evidencia en las jurisprudencias previamente citadas.

4- En el caso concreto, se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos, que son los que considerará la Sala a efectos de determinar la eventual procedencia y graduación de la sanción por infracciones al deber de informar:

- (i) El 13 de agosto de 2009, la DIAN profirió el Pliego de Cargos nro. 132382009000321 en el cual planteó sancionar al demandante *por no enviar* la información correspondiente al año gravable 2006 en medios magnéticos, mediante la imposición de una multa de \$ 186.926.000, equivalente al 5% del monto de las cuantías no informadas. Se especificó en este acto que de conformidad con el artículo 2 de la resolución, debía remitir la información de la que tratan las letras b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del ET.
- (ii) El señor Marroquín Lara respondió el pliego de cargos el 2 de septiembre de 2009, instancia en la cual aclaró que, debido a un error, incluyó en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2006 ingresos y gastos en los que incurrió durante el periodo por cuenta de terceros, y que para enmendar ese error procedió a corregir la declaración, corrección de la cual adjuntó una copia (fol. 31). Por ello, solicitó que se ajustara la base de liquidación de la sanción propuesta en función de los nuevos ingresos y costos declarados (fols. 28 a 30).
- (iii) Mediante oficio del 7 de septiembre de 2009, el imputado allegó los formularios nros. 100066033383111 y

10066033382974, correspondientes a la información en medios magnéticos del año 2006.

(iv) El 1 de febrero de 2010, la DIAN profirió la Resolución sancionadora nro. 132402010000003, en la cual le impuso al demandante sanción por *extemporaneidad* en el cumplimiento del deber de informar. La sanción determinada equivalía al 5% del valor de las sumas informadas por fuera del plazo (fol. 51 c.a).

(v) El 19 de enero de 2011, la Administración profirió la Resolución nro. 900004, por medio de la cual confirmó la sanción impuesta en la resolución anterior, que había sido objeto de recurso de reconsideración.

De conformidad con el análisis expuesto hasta este punto, la Sala procede a pronunciarse respecto de los cargos de apelación.

5- En relación con la falta de individualización de la conducta imputada, esta corporación observa que en los actos administrativos demandados, la DIAN sí especificó la conducta imputada.

Según se plasmó en el documento anexo al pliego de cargos, la DIAN determinó como conducta infractora el que el demandante no hubiera remitido información estando obligado a hacerlo; y en el anexo explicativo de la resolución sancionadora se imputó como hecho infractor haber remitido la información de manera extemporánea, esto en la medida en que el demandante la entregó con ocasión de la respuesta al pliego de cargos.

Al respecto, resulta pertinente mencionar que los anexos del pliego de cargos y de la resolución sancionadora hacen parte de dichos actos administrativos. De hecho, es en esos anexos donde se consignan los fundamentos facticos y jurídicos que determinan la decisión adoptada por la Administración.

Asimismo, se evidencia que la autoridad de impuestos fundamentó su actuación en los artículos 631y 651 del ET y en la Resolución 12807 de 2006, es decir que especificó las normas que eran

aplicables de cara al ejercicio de la potestad sancionadora en este caso.

En consecuencia, no prospera el cargo.

6- Por otro lado, el demandante planteó que los actos administrativos acusados son incongruentes, en la medida en que cada uno se basa en infracciones distintas: de una parte, el pliego de cargos propone sancionar por la infracción de no enviar información y, de otra, la resolución sancionadora impone la multa con ocasión de la extemporaneidad en la remisión de la misma información.

En este punto, es preciso resaltar que los procedimientos administrativos en materia tributaria pretenden incentivar el pronto cumplimiento de las obligaciones materiales y de los deberes formales descritas en la ley, de manera que, en la medida en que avancen las instancias procesales se agravarán las consecuencias adversas derivadas del incumplimiento de los sujetos pasivos.

Desde esa perspectiva, una de las funciones del pliego de cargos consiste, precisamente, en invitar al obligado a que ajuste a derecho la conducta infractora y, en casos como el que ocupa la atención de la Sala, presente la información requerida por la Administración. Ello explica, por ejemplo, que el artículo 651 del ET previera una reducción al 10% la sanción si la omisión era subsanada antes de que se notificara la imposición de la sanción; o al veinte 20% de tal suma, si la regularización de la conducta ocurría dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notificara la resolución sancionadora.

Del plenario se desprende que el pliego de cargos se refiere a una «obligación que no se ha cumplido» en cuanto a la «información exigida y no suministrada» (f. 26); mientras que la resolución sancionadora se sustenta en que el obligado «*presentó la información en forma extemporánea*» (f. 22). Sin embargo, para la Sala los actos censurados no contemplan infracciones incongruentes —no informar vs. informar extemporáneamente—, sino que imponen la sanción prevista por el ordenamiento tributario frente a la vulneración del deber de presentar información.

En este orden de ideas, no es cierto que los actos acusados sean contradictorios ni que censuren infracciones diferentes, toda vez que lo que se aprecia es que en la resolución sancionadora se adecúa la imputación de la conducta infractora, teniendo en cuenta la regularización en la entrega de la información llevada a cabo tras la notificación del pliego de cargos.

No prospera entonces el cargo planteado por el actor.

7- Sin perjuicio de lo anterior, la Sala observa que en atención a las consideraciones expuestas sobre la dosificación de la sanción de conformidad con el artículo 29 de la Constitución, procede graduar el porcentaje con el cual se determinó la multa discutida.

Lo anterior porque está demostrado que, si bien el demandante no remitió la información en medios magnéticos dentro de la oportunidad legal, procedió a regularizar su conducta con posterioridad. En consecuencia, no tendría porque haberle sido impuesta la máxima sanción prevista en el artículo 651 del ET, toda vez que el procedimiento administrativo tributario permite que el contribuyente se allane a la sanción o, por lo menos, demuestre su ánimo de colaboración, que debe ser retribuido, en ambos casos, mediante la dosificación de la multa a imponer (sentencia del 25 de septiembre de 2017, expediente 20800, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

En otras palabras, la entrega de la información en el curso de la actuación administrativa constituye un hecho que obligatoriamente debió considerar la autoridad en el momento de dosificar la sanción a imponer. No podía la Administración olvidar que en el marco de un Estado de derecho el ejercicio de la función punitiva está precedido por un relevante espíritu de justicia, que obliga a valorar todas las circunstancias que rodean la imposición de sanciones y no solamente los hechos infractores.

En esas condiciones, lo procedente era que, desde la expedición de la resolución sancionadora, la DIAN dosificara la sanción al 1%, atendiendo a que el demandante subsanó la infracción antes de que se le notificara la imposición de la sanción, así:

	Pliego de cargos	Resolución sancionadora	Fallo
Base	3.738.510.000	3.738.510.000	3.738.510.000
Porcentaje	5%	5%	1%
Sanción	186.926.000	186.926.000	37.385.100

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

FALLA:

1. **Modificar** la sentencia del 13 de febrero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, Sala Sexta de Decisión Escritural, Despacho de Descongestión, por los motivos expuestos en la parte motiva de esta providencia, en los siguientes términos:

Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones nros. 132412010000003, del 1 de febrero de 2010; y 900004, del 19 de enero de 2011, expedidas por la DIAN.

A título de restablecimiento de derecho, **graduar** la sanción impuesta, la cual queda fijada en la suma de \$37.385.100.

2. **Reconocer** personería jurídica a Maritza Alexandra Díaz Granados para actuar en representación de la parte demandada, de conformidad con poder que obra en el expediente (f. 148).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de

origen. Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ