



100208192-775

Bogotá, D.C., 17 de septiembre de 2024.

**Radicado Virtual No.  
000I2024017524**

Tema: Procedimiento Tributario  
Descriptor: Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio  
Fuentes formales: Artículo 640 del Estatuto Tributario.

Cordial saludo

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN<sup>1</sup>. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019<sup>2</sup>.

El peticionario elevó solicitud de concepto sobre la aplicación de la reducción en el monto de la sanción de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 640 del Estatuto Tributario (en adelante, ET).

#### **PROBLEMA JURÍDICO #1.**

¿Es exigible el pago de la sanción para que sea procedente su reducción en los términos de los numerales 3 y 4 del artículo 640 ET?

#### **TESIS JURÍDICA #1**

La exigibilidad del pago de la sanción para que sea procedente su reducción en los términos de los numerales 3 y 4 del artículo 640 del Estatuto Tributario dependerá de la naturaleza de la infracción cometida, puesto que la subsanación de la infracción corresponde a la cesación de su ocurrencia como infracción.

<sup>1</sup> De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

<sup>2</sup> De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

## FUNDAMENTACIÓN

Para analizar la relación entre la subsanación de infracciones y el pago de sanciones en el marco de los numerales 3 y 4 del artículo 640 ET con el objetivo de determinar si para subsanar una infracción es necesario el pago de la sanción y cómo estos elementos interactúan en la aplicación de la reducción de sanciones, debemos remitirnos al texto del artículo 640 ET., modificado por la Ley 1819 de 2016, norma que regula la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad, y favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario.

Este artículo establece que la sanción puede reducirse si se cumplen ciertos requisitos, siempre y cuando no se haya cometido la misma infracción en los últimos años y se acepte la sanción propuesta, así:

“(…) 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. (…)”

Mencionadas reducciones están destinadas a incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y a reducir la carga sancionatoria sobre los contribuyentes que corrijan sus errores. Nótese que las condiciones para la procedencia de la reducción de la sanción, son:

- (i) No Reincidencia: Para acceder a la reducción del 50% o 75%, el contribuyente no debe haber cometido la misma infracción en los últimos cuatro o dos años, respectivamente.
- (ii) Aceptación de la Sanción: El contribuyente debe aceptar la sanción propuesta por la DIAN.
- (iii) Subsanación de la Infracción: El contribuyente debe corregir la infracción que dio lugar a la sanción.

Así, el numeral 3 permite una reducción del 50% de la sanción, siempre y cuando la infracción no se haya cometido en los cuatro años anteriores, se acepte la sanción y se subsane la

infracción. Por su parte el numeral 4, permite una reducción del 75% de la sanción bajo condiciones similares, pero con un plazo de dos años para la reincidencia.

La Corte Constitucional<sup>3</sup>, ha señalado la importancia de los principios de proporcionalidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario. Estos principios se reflejan en el artículo 640 del ET, donde se busca no solo sancionar al infractor sino también incentivar la corrección voluntaria de las conductas que generan sanciones. Asimismo, ha reforzado el principio de proporcionalidad, argumentando que las sanciones deben ser adecuadas al daño causado por la infracción y ajustadas a la gravedad de esta. Esto justifica la existencia de reducciones sancionatorias para aquellos que corrigen sus errores<sup>4</sup>.

La doctrina de esta Entidad, a través del oficio No. 014347 de 2019 ha definido que la subsanación de una infracción implica la corrección de la conducta infractora, y que esta corrección varía según la naturaleza de la infracción<sup>5</sup>.

Pero entonces, ¿cómo debe entenderse la subsanación de la infracción?

La subsanación de una infracción implica corregir la conducta que originó la sanción. Esto puede incluir la presentación de declaraciones omitidas, la corrección de inexactitud en declaraciones presentadas, o el cumplimiento de obligaciones no satisfechas, como el deber de informar. El concepto de subsanación fundamentado en el artículo 640 del ET, establece la obligación de corregir las conductas infractoras para acceder a la reducción de sanciones y el oficio No. 014347 de 2019, reitera esta idea al señalar que la subsanación varía dependiendo del tipo de infracción cometida. Por ende, no es viable jurídicamente afirmar o negar por completo la exigencia del pago previo de la sanción como requisito para acceder a la reducción de esta.

En materia jurisprudencial, la sección Cuarta del Consejo de Estado ha variado su postura en los últimos años, puesto que, ha pasado de no considerar el pago de la sanción como necesario para acceder a la reducción de que trata el artículo 640 ET<sup>6</sup>, a exigirlo como condición necesaria para acceder a dicha reducción<sup>7</sup>. Existe así una contradicción en la jurisprudencia reciente y que no permite establecer una fuerza vinculante para adoptar alguna de las dos tesis.

Vale la pena precisar que, en cualquier caso, el pago de la sanción es necesario para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria. Lo que acá se discute es el momento en el cual resulta exigible para acceder a la reducción dispuesta en el artículo 640 ET.

A modo de ejemplos de subsanación de infracciones, encontramos:

---

<sup>3</sup> Sentencia C-160 de 1998.

<sup>4</sup> Sentencia C-690 de 2003

<sup>5</sup> El citado oficio precisó que “(...) [p]ara el caso de la subsanación, entendiendo esta -en su sentido natural y obvio- como el hecho de reparar una infracción y de esta manera cumplir con la observancia de la norma infringida. Dependerá del tipo de hecho sancionable objeto del procedimiento, si esta subsanación es posible y de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente deberá determinar el operador administrativo, en qué consiste la subsanación de la infracción cometida para cada caso concreto. Lo anterior debido a que algunos hechos sancionables no son subsanables, y los que lo son, no lo son de la misma forma en todos los casos, porque se trata de conductas infractoras diferentes que se reparan de modos diversos, los cuales dependerán del tipo de sanción cometida”.

<sup>6</sup> Sentencia de junio 30 de 2022. Radicación 26031 en la cual el Consejo de Estado afirmó que el pago no resulta exigible “para efecto de acceder a la aplicación del beneficio de proporcionalidad y gradualidad”.

<sup>7</sup> Sentencia de mayo 16 de 2024. Radicación 27685, en la cual se sostuvo que, además de subsanar la infracción según el tipo sancionatorio, se debía “regularizar la situación con el pago de la multa” para que procediera su reducción.

1. Presentación extemporánea de declaraciones tributarias: Si un contribuyente presenta una declaración tributaria fuera del plazo establecido, la infracción se subsana al presentar la declaración. Sin embargo, en este caso, el contribuyente también estaría obligado a pagar la sanción correspondiente, ya que no es posible retroceder en el tiempo para evitar la infracción o corregirla.
2. Inexactitud en declaraciones tributarias: Si un contribuyente presenta una declaración inexacta, la infracción puede subsanarse mediante la corrección de la declaración y la presentación de la información exacta, con ello se corrige la conducta infractora. Pero si esta infracción (inexactitud) implica un mayor valor a pagar en la obligación sustancial, pues efectuar ese pago es esencial para entender subsanada la infracción.

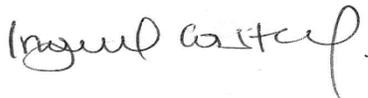
Nótese que el pago puede ser un requisito indispensable para la subsanación en algunos casos, especialmente cuando la infracción no puede revertirse, como en la presentación extemporánea de declaraciones, en ella pagar la sanción es dar cumplimiento a la obligación pecuniaria impuesta como resultado de la infracción cometida e irreversible en el tiempo. Por ello, en algunos casos, el pago puede ser un requisito para acceder a la reducción de la sanción, por lo que deberá verificarse en cada caso si esto tiene lugar.

En conclusión, la normativa y doctrina vigente, busca incentivar tanto la subsanación de la infracción como el cumplimiento efectivo de la obligación pecuniaria dentro de los plazos establecidos por la Administración tributaria, lo que refuerza los principios de proporcionalidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario colombiano.

Por consiguiente, para acceder a la reducción de sanciones según los numerales 3 y 4 del artículo 640 del Estatuto Tributario. De allí la importancia de analizar la naturaleza de cada infracción para determinar las acciones necesarias para su subsanación, inclusive el previo pago de la sanción como acción necesaria para dar cumplimiento a las condiciones para acceder a las reducciones sancionatorias previstas en el artículo 640 ET.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



**INGRID CASTAÑEDA CEPEDA**

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Proyectó: Judy M. Céspedes Q.– Subdirección de Normativa y Doctrina  
Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda

Subdirección de Normativa y Doctrina

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN