UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL - Potestad sancionatoria tributaria por infracciones al deber de informar / SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL SOBRE LA DETERMINACIÓN E IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN POR INCUMPLIR EL DEBER DE SUMINISTRAR INFORMACIÓN - Alcance. Se unifica la jurisprudencia sobre las infracciones al deber de informar en relación con conductas ocurridas con anterioridad a la expedición de la Ley 1819 de 2016, cuyo artículo 289 modificó la redacción del artículo 651 del Estatuto Tributario / SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL SOBRE LA DETERMINACIÓN E IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN POR INCUMPLIR EL DEBER DE SUMINISTRAR INFORMACIÓN - Justificación

En ejercicio de sus atribuciones constitucionales como tribunal supremo de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo y con fundamento en los artículos 270 y 271 del CPACA y 14, ordinal 2.º, del Reglamento Interno de esta corporación (Acuerdo nro. 080 de 2019), la Sección Cuarta del Consejo de Estado profiere sentencia de unificación jurisprudencial sobre la determinación e imposición de la sanción por incumplir el deber de suministrar información, consagrada en el artículo 651 del ET. La necesidad de sentar y unificar las reglas que dan respuesta a las cuestiones que se abordan en el caso objeto de enjuiciamiento está dada por el volumen de litigios que versan sobre el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado ante las infracciones al deber de informar en medios magnéticos. Esto, 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.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 270 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 271 / ACUERDO 080 DE 2019 (REGLAMENTO DEL CONSEJO DE ESTADO) - ARTÍCULO 14 ORDINAL 2

NOTA DE RELATORÍA: Se unificó la jurisprudencia de la Sección sobre la determinación e imposición de la sanción por no informar, prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, en relación con conductas ocurridas antes del 29 de diciembre de 2016, fecha de entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016. Concretamente, la Sala fijó las reglas de decisión atinentes al inicio del término para notificar el pliego de cargos cuando la sanción por no informar se impone mediante resolución independiente, al momento en el que se entiende materializada o cometida la infracción sancionable, al valor probatorio de las declaraciones tributarias como medio para acreditar la sujeción al deber formal de informar en medios magnéticos, a la base para calcular la sanción cuando la información asociada a la conducta infractora carezca de cuantía o sea imposible establecerla, así como a la graduación o dosificación de la sanción.

POTESTAD SANCIONATORIA TRIBUTARIA DEL ESTADO - Infracciones al deber de informar. Unificación jurisprudencial / CADUCIDAD DE LA POTESTAD SANCIONATORIA DEL ESTADO EN MATERIA TRIBUTARIA - Noción y alcance. Reiteración de precisión jurisprudencial / CADUCIDAD DE LA POTESTAD SANCIONATORIA TRIBUTARIA - Reglas / INFRACCIONES AL DEBER DE INFORMAR - Ocurrencia. Pueden ocurrir dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria específico o en el marco de las actuaciones inspectoras de la administración contra aquel a quien se le requiere información, como sucede con el deber de reportar información en medios magnéticos / SANCIÓN POR INFRACCIONES AL DEBER DE INFORMAR OCURRIDAS DENTRO DE PROCEDIMIENTOS DE

FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA - Actos en los que se puede imponer. Según el artículo 637 del Estatuto Tributario se pueden imponer en las liquidaciones oficiales o en resolución independiente / POTESTAD SANCIONATORIA TRIBUTARIA EJERCIDA MEDIANTE LIQUIDACIÓN OFICIAL - Caducidad. El término de caducidad de la actuación de la administración se sujeta al establecido para proferir cada clase de liquidación oficial / POTESTAD SANCIONATORIA TRIBUTARIA EJERCIDA MEDIANTE RESOLUCIÓN INDEPENDIENTE - Caducidad. La facultad para proferir el pliego de cargos caduca dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable / CADUCIDAD DE LA POTESTAD SANCIONATORIA TRIBUTARIA EJERCIDA MEDIANTE RESOLUCIÓN INDEPENDIENTE - Línea jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado / INFRACCIÓN AL DEBER DE INFORMAR - Materialización. La infracción se entiende materializada el día en que venció el plazo para suministrar la información sin que así ocurriera, o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido / TÉRMINO DE NOTIFICACIÓN DEL PLIEGO DE CARGOS DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR IMPUESTA EN RESOLUCIÓN INDEPENDIENTE - Inicio. Unificación de jurisprudencia. Regla de decisión. Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, el término para notificar el pliego de cargos comienza a correr desde el día en que se presentó o debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable en el que se cometió la infracción; para lo cual se entiende que esta se cometió el día en que venció el plazo para suministrar la información sin que así ocurriera, o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido / CADUCIDAD DE LA POTESTAD SANCIONATORIA TRIBUTARIA FRENTE A SANCIÓN POR NO INFORMAR IMPUESTA EN RESOLUCIÓN INDEPENDIENTE – No configuración

3.1- Con el objeto de identificar las reglas que rigen el término de caducidad de la actuación sancionadora tributaria, sea lo primero señalar que las infracciones al deber de informar pueden ocurrir, bien en el marco de un procedimiento de fiscalización específico, *e.g.* en los eventos en que se omite responder un requerimiento ordinario de información en el marco del procedimiento de revisión de una declaración presentada por el administrado, o al margen de las concretas actuaciones inspectoras de la Administración seguidas contra aquel a quien se le requiere la información, que es lo que sucede con el deber de reportar información en medios magnéticos. En el primer caso (*i.e*. cuando se incurre en infracciones dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria), el artículo 637 del ET dispone dos vías procedimentales a efectos de imponer la sanción correspondiente, a saber: (i) a través de la liquidación oficial que se esté en curso de proferir; o (ii) mediante una resolución independiente. De conformidad con el artículo 638 del ET, si la potestad sancionadora se ejerciera en el acto de liquidación, los términos de caducidad a los que estaría sujeta la actuación de la Administración serían aquellos establecidos para proferir cada clase de liquidación oficial en el Título IV del Libro Quinto del ET(artículos 683 a 719); mientras que, en los eventos en que la sanción se imponga mediante resolución independiente, la facultad para proferir el pliego de cargos fenecerá, según el mismo artículo 638 del ET, «*dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable*». De ese modo el ordenamiento tributario regula la institución de la caducidad de las

potestades sancionadoras de la Administración, pese a que en el propio texto del artículo 638 del ET la denomina «*prescripción*» de la «*facultad*» para imponer sanciones. Lo que allí se regula, con fundamento en el artículo 29 de la Constitución, no es un modo de extinción de acciones o derechos, sino el término con el que cuenta la autoridad para adelantar las actuaciones por medio de las cuales puede ejercer válidamente la potestad sancionadora de la que está investida, en consonancia con el principio de seguridad jurídica que le asiste a los administrados. 3.2- En torno a la caducidad de la potestad sancionadora, en aquellos casos en los cuales esta se ejerce mediante una resolución independiente, no mediante liquidación oficial, esta Sección ha planteado diversas posiciones. En una época, sostuvo que cuando la información no aportada correctamente correspondiera a las operaciones económicas realizadas en una vigencia fiscal específica, debía tomarse esa vigencia como parámetro para contabilizar la oportunidad para notificar el pliego de cargos, independientemente de cual fuera la fecha en que se tuviera que cumplir con el deber de aportar correctamente la información requerida. Después, consideró que la infracción ocurre en el momento en que vence el plazo para suministrar la información sin que el obligado haya atendido adecuadamente ese deber; por lo cual el *dies a quo* para notificar el pliego de cargos sería la fecha en la que el infractor hubiera presentado la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año en que incurrió en la conducta sancionable. Teniendo en cuenta la evolución de los criterios de la Sección, la Sala precisa que, tratándose de infracciones al deber de informar, el término de caducidad para notificar el pliego de cargos comienza a contabilizarse desde la fecha en que el presunto infractor presentó, o debió presentar, la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al periodo gravable en el que venció el plazo fijado para aportar la información en cuestión. Lo anterior, porque, como se vio arriba, el artículo 638 del ET ata el *dies a quo* a la presentación de «*la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable*», con lo cual lo determinante es identificar la fecha en que se cometió la infracción, la que se materializa el día en que concluye el plazo dentro del que se debía aportar la información o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido. 3.3- En consecuencia, con la presente sentencia la Sala unifica la siguiente regla de decisión: *Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, el término para notificar el pliego de cargos comienza a correr desde el día en que se presentó o debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable en el que se cometió la infracción; para lo cual se entiende que esta se cometió el día en que venció el plazo para suministrar la información sin que así ocurriera, o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido.*(…) 3.5- La valoración del plenario lleva a concluir (i) que la infracción se cometió el 18 de abril de 2007, fecha en la que vencía el plazo para informar; (ii) que el *dies a quo* del plazo de dos años para notificar el pliego de cargos es el 10 de junio de 2008, fecha en la que el infractor presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo 2007; (iii) que la demandada notificó el pliego de cargos el 28 de noviembre de 2009, antes de que transcurrieran dos años desde entonces; y (iv) que dicha actuación administrativa se efectuó antes de que operara la caducidad para el ejercicio de las potestades sancionadoras que contempla el artículo 638 del ET. Consecuentemente, prospera el cargo de apelación promovido por la parte demandada, lo que lleva a revocar en su totalidad el fallo de primera instancia, toda vez que el tribunal accedió a las pretensiones de la actora considerando, como único criterio de decisión, que había operado la caducidad de la potestad sancionadora previamente a que se le

notificara el pliego de cargos al infractor. Corresponde entonces decidir sobre los demás cargos de violación planteados por el actor.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 637 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 638 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 651

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el término con el que cuenta la administración tributaria para ejercer la potestad sancionadora de la que está investida se reiteran las sentencias del 24 de octubre de 2013, radicación 25000-23-27-000-2003-01402-01(18191), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 8 de febrero de 2018, radicación 08001-23-31-000-2012-00516-01(22060), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 24 de octubre de 2018, radicación 08001-23-31-000-2011-00848-01(22340), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 21 de febrero de 2019, radicación 54001-23-31-000-2011-00311-01(23278), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, mediante las cuales la Sección precisó que si bien el artículo 638 del Estatuto Tributario identifica dicho plazo como un término de prescripción, la figura jurídica correcta a la que atiende es la de la caducidad.

UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL - Prueba de la sujeción al deber de informar en medios magnéticos. Medios probatorios admisibles / PRUEBA DE LA SUJECIÓN AL DEBER DE INFORMAR EN MEDIOS MAGNÉTICOS - Libertad probatoria / MEDIOS PROBATORIOS PARA ACREDITAR LA SUJECIÓN AL DEBER DE INFORMAR EN MEDIOS MAGNÉTICOS - Eficacia / PRUEBA DE LA SUJECIÓN AL DEBER DE INFORMAR EN MEDIOS MAGNÉTICOS – Valor probatorio de las declaraciones tributarias. Unificación de jurisprudencia. Regla de decisión. Las autoliquidaciones tributarias presentadas por el obligado tributario tienen mérito probatorio para determinar si se encuentra sujeto al deber formal de suministrar información en medios magnéticos, sin perjuicio de que lo denunciado en esas declaraciones pueda ser desvirtuado con otros medios de prueba a efectos de determinar la sujeción al deber formal de suministrar información en medios magnéticos / SUJECIÓN AL DEBER DE INFORMAR EN MEDIOS MAGNÉTICOS - Configuración

[J]uzga la Sala que la demostración relativa a estar por fuera del supuesto de hecho previsto en la disposición que regula el deber formal de aportar información en medios magnéticos se enmarca en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 175, inciso 1.º, del Código de Procedimiento Civil (CPC, Decreto 1400 de 1970), hoy recogido por el artículo 165 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de* [su] *mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET), que para el caso sería no haber superado el umbral de $1.500.000.000 de ingresos brutos. Bajo esa perspectiva, la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo inmediatamente anterior a aquel por el cual se tendría que reportar la información no es el único medio probatorio conducente a efectos de determinar el sometimiento al referido deber formal. Por ende, tanto la Administración como los obligados tributarios pueden controvertir los hechos económicos reflejados en el denuncio rentístico y la existencia de la declaración tributaria no impide que las partes acrediten con mayor grado de certeza los hechos que alegan en su favor (artículo 177 del CPC, concordante con el actual artículo 167 del CGP). 4.2- En casos similares al actual, para controvertir el sometimiento al deber de informar, los imputados aportaron al proceso diversos medios de prueba, lo cual ha

suscitado en la Sección tesis diversas sobre el mérito probatorio de las declaraciones tributarias para acreditar el referido objeto de prueba. Por un lado, se afirmó que la ley «*no condiciona en parte alguna que los topes de ingresos netos y patrimonio bruto fijados para que nazca la obligación de informar en medios magnéticos tengan que figurar en una declaración tributaria y que además esta se entienda válidamente presentada*»; postura bajo la cual el supuesto de hecho al que se asocia el deber de informar puede acreditarse con medios probatorios distintos a las autoliquidaciones de impuestos. En otras oportunidades se sostuvo que, como las declaraciones tributarias constituyen un ejercicio de autonomía y disposición del administrado, bastaban para evidenciar la sujeción al deber de informar; mientras que, en reciente jurisprudencia, la Sala aclaró que, aunque los hechos consignados en las declaraciones se consideran ciertos a la luz de lo dispuesto por el artículo 746 del ET, tanto los administrados como la autoridades cuentan con habilitación para presentar otros medios probatorios que, por guardar mayor cercanía con los hechos objeto de prueba, desvirtúen –a estos restringidos efectos– el contenido de las autoliquidaciones. Visto lo anterior, y a efectos de adoptar una regla jurídica sobre el valor probatorio de las declaraciones tributarias como medio para acreditar la sujeción al deber formal de informar en medios magnéticos, la Sala precisa que las posturas adoptadas por la Sección frente al valor probatorio de las declaraciones no se contraponen, pues todas parten del supuesto de que los hechos registrados en las autoliquidaciones pueden ser desvirtuados mediante otros medios de prueba. 4.3- Por tanto, la Sala establece la siguiente regla de decisión: *Las autoliquidaciones tributarias presentadas por el obligado tributario tienen mérito probatorio para determinar si se encuentra sujeto al deber formal de suministrar información en medios magnéticos, sin perjuicio de que lo denunciado en esas declaraciones pueda ser desvirtuado con otros medios de prueba a efectos de determinar la sujeción al deber formal de suministrar información en medios magnéticos.* 4.4- En el caso particular (…) la demandante alegó que para determinar si estaba dentro de las circunstancias que la obligarían a efectuar el reporte en medios magnéticos se tendrían que haber valorado las pruebas que aportó al procedimiento sancionador, pues, según insistió, en 2005 tuvo ingresos brutos inferiores a $1.500.000.000. Sin embargo, no obra en el expediente ningún medio de prueba tendente a demostrar esa afirmación. En cambio, la demandada sustentó los actos acusados en la autoliquidación del impuesto sobre la renta presentada por el obligado tributario por el periodo gravable 2005. De conformidad con el artículo 746 del ET, ese denuncio constituye un medio probatorio con aptitud para demostrar el hecho económico del que depende la sujeción al deber formal aquí debatido, porque se trata de una manifestación libre que realiza el presunto infractor sobre los ingresos brutos que percibió en 2015. Como la demandante no desvirtuó la cuantía de los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta en el año 2015, la Sala concluye, en armonía con lo previsto en el artículo 177 del CPC (actual artículo 167 del CGP), que debe soportar la consecuencia de su inactividad probatoria. Por tanto, se tendrá como un hecho probado que los ingresos brutos que obtuvo durante 2015 superaron el monto fijado en la Resolución nro. 12807 de 2006, por lo cual se encontraba sujeto al deber formal de reportar información en medios magnéticos por el año 2006 (…) Sin perjuicio de lo anterior, la Sala hace explícito que la declaración del impuesto sobre la renta no es el único medio de prueba eficaz para acreditar los hechos económicos relativos al sometimiento al deber formal de reportar datos en medios magnéticos, solo que en el *sub lite* resultó ser el medio de prueba que mayor certeza otorgó frente a la cuestión debatida por las partes.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1400 DE 1970 (CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL) - ARTÍCULO 175 INCISO 1 / DECRETO 1400 DE 1970 (CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL) - ARTÍCULO 177 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 165 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 167 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 743 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 746 / RESOLUCIÓN DIAN 12807 DE 2006 - ARTÍCULO 1 LITERAL A

UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL - Base de cálculo de la sanción por no informar cuando la información carezca de cuantía o sea imposible establecerla / INCUMPLIMIENTO DEL DEBER DE INFORMAR - Conductas sancionables / BASE DE CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR - Reglas principal y supletiva / BASE DE CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR - Principio de legalidad / PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA - Alcance / BASE DE CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR CUANDO LA INFORMACIÓN CAREZCA DE CUANTÍA O SEA IMPOSIBLE ESTABLECERLA – Periodo al que corresponden los ingresos netos o, a falta de estos, el patrimonio bruto base del cálculo. Unificación jurisprudencial. Regla de decisión. Cuando la información asociada a la conducta infractora carezca de cuantía o sea imposible establecerla, se calculará la multa tomando como base los ingresos netos del periodo al que corresponda la información requerida. A falta de ingresos netos, se tasará sobre el patrimonio bruto poseído en el año anterior a aquel al que corresponda la información requerida / PRUEBA DE INGRESOS OBTENIDOS EN EL PERIODO GRAVABLE AL QUE CORRESPONDE LA IMFORMACIÓN A REPORTAR - Insuficiencia / PRUEBA CONTABLE - Valor probatorio / PRUEBA DE PASIVOS E INGRESOS PARA TERCEROS - Requisitos / DICTAMEN PERICIAL - Valor probatorio. Reiteración de jurisprudencia / DICTAMEN PERICIAL - Apreciación y valoración judicial. Reiteración de jurisprudencia / PRUEBA DE INGRESOS OBTENIDOS EN EL PERIODO GRAVABLE AL QUE CORRESPONDE LA IMFORMACIÓN A REPORTAR - Valor probatorio de la declaración de renta y complementarios. Idoneidad

5.1- Antes de la modificación efectuada por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 651 del ET no fijaba sanciones diferentes para los distintos incumplimientos del deber de informar, que señaladamente consistían en no suministrar la información que se debía aportar, suministrarla por fuera del plazo o suministrarla con errores de contenido (...) De la disposición transcrita se extraen dos reglas para determinar la base de cálculo de la sanción procedente, en función de los montos relacionados con los datos sobre los que recayera la infracción: una para los casos en los que se estableciera que esos datos estuvieran asociados a una cuantía; y otra para cuando se tratara de datos sin cuantía, bien porque no la tuvieran o porque no fuera posible determinarla. La segunda de esas reglas tiene carácter supletivo, de modo que cuando se determine que se incumplió el deber de informar, pero los medios de prueba existentes no permitan establecer la cuantía de los datos afectados por la infracción, corresponde tener como base de cálculo de la sanción los ingresos netos del obligado o, a falta de ellos, el patrimonio bruto registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año inmediatamente anterior o, en su defecto, de la última presentada. Con miras a aplicar la regla supletiva, es relevante precisar a qué periodos corresponden los «*ingresos netos*» y el «*patrimonio bruto*» que se tomarían como base para el cálculo de la multa. En el caso de los ingresos netos, la norma no especifica el periodo al que

corresponderían porque de manera implícita están asociados a un periodo: aquel al que corresponde la información a reportar, pues la disposición gira en torno a la información correspondiente a un periodo. De modo que no se tomarían como base supletiva ni los ingresos correspondientes a la anualidad en la que se cometió la infracción, ni los de la aquella en la que la Administración ejerció su potestad sancionadora, sino los del año al que corresponde la información que se tendría que haber aportado de manera completa, correcta y oportuna. Sobre el patrimonio bruto, en cambio, la norma sí indica que es el que corresponde a la anualidad previa a la que acabamos de precisar; de suerte que sería el patrimonio bruto con el cual inicia la anualidad respecto de la cual el infractor no aportó de manera completa y/o correcta la información exigida. Estas precisiones encuentran apoyo en los criterios interpretativos propios del derecho punitivo toda vez que al amparo del principio legalidad, tanto la consecuencia punitiva como los elementos necesarios para su determinación deben preexistir al momento de la comisión de la conducta infractora. En consecuencia, la base para el cálculo de la sanción no puede estar conformada por los ingresos del año en que se comete la conducta ilícita, ni por los obtenidos en ulteriores años, porque, al ser datos posteriores a la comisión de la conducta, no le brindan al infractor certeza sobre los elementos que componen la consecuencia punitiva de su actuación. 5.2- A la luz de los planteamientos anteriores, la Sala establece la siguiente regla de decisión sobre el cálculo de la sanción por infringir el deber de informar, en aplicación de las bases supletorias consagradas en el artículo 651 del ET: *Cuando la información asociada a la conducta infractora carezca de cuantía o sea imposible establecerla, se calculará la multa tomando como base los ingresos netos del periodo al que corresponda la información requerida. A falta de ingresos netos, se tasará sobre el patrimonio bruto poseído en el año anterior a aquel al que corresponda la información requerida.*(…) [S]e advierte que la información que debía suministrar el contribuyente correspondía a las retenciones en la fuente que practicó; las que le fueron practicadas; los pagos que realizó que daban derecho a descuentos tributarios; los que constituían costo, deducción o daban derecho a impuestos descontables; las personas que hicieron pagos a su favor; sus acreedores y deudores; y la discriminación de las partidas consignadas en los formularios de declaraciones tributarias. Al respecto, esto es, con miras a determinar la base de imposición de la sanción debatida, obran en el plenario los siguientes medios probatorios: (i) la autoliquidación del impuesto sobre la renta del periodo gravable; (ii) contratos de mandato aportados por la actora para demostrar los ingresos que afirma haber obtenido para terceros; (iii) facturas de venta de panela; (iv) estado de cuenta corriente de una cuenta bancaria a nombre de la actora; y (v) un dictamen pericial. Vale destacar, que los últimos cuatro medios probatorios versan sobre el monto de los ingresos percibidos durante el año 2006, concepto que corresponde a parte de las operaciones que el infractor debió informar, conforme con lo exigido por la letra f) del artículo 631 del ET. Debe la Sala valorar los documentos enunciados con miras a definir el monto de la base con fundamento en la cual debe calcularse la sanción por infringir el deber de informar a cargo de la demandante. En cuanto al mérito probatorio de los contratos de mandato y las facturas de venta de panela, la Sala precisa que no existe prueba en el expediente que acredite que dichos contratos fueron los únicos que celebró la demandante durante el periodo, o que su única fuente de ingresos fuera la intermediación en la compraventa de panela. Así las cosas, tales documentos no llevan al convencimiento de cuál fue el monto total de los ingresos obtenidos en el periodo *sub examine*. Lo anterior cobra especial relevancia al considerar que el actor está obligado a llevar contabilidad y, por ende, la prueba contable hubiese brindado mayor certeza sobre los ingresos efectivamente percibidos por la demandante, máxime, si se tiene presente que los pasivos –y,

por tanto, los ingresos para terceros– deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, al tenor del artículo 770 del ET. De otra parte, en relación con el valor probatorio del dictamen pericial, la Sala ha reiterado que, a pesar de ser un documento elaborado por un experto, el mismo no está exento de error, por lo que, además de someterse a contradicción de las partes, su valor debe ser determinado por el juez, a la luz de las reglas de la sana crítica con fundamento en la firmeza, precisión y calidad de los fundamentos empleados por el auxiliar de la justicia, teniendo en cuenta los demás medios de prueba obrantes en el expediente (sentencia del 14 de junio de 2018, exp. 21654, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Desde esa perspectiva, el dictamen pericial no constituye plena prueba sobre los hechos que con él se pretende acreditar, sino que el mismo deberá ser analizado por el juez, incluso cuando no haya sido objetado ni controvertido por las partes (sentencia del 06 de diciembre de 2017, exp. 21070, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; sentencia del 02 de diciembre de 2015, exp. 21104, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). En ese sentido, es el juzgador quien debe determinar la validez y valor probatorio del dictamen pericial en el momento de valorarlo (sentencia del 22 de febrero de 2018, expediente 20478, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Para el caso concreto, el dictamen pericial obrante en el expediente pretende demostrar el monto de los ingresos obtenidos por el contribuyente durante el año 2006, pese a lo cual el perito no plasmó en su dictamen ninguna fundamentación de los valores registrados. Se limitó a indicar el valor total de los contratos y el porcentaje de la comisión que corresponde al demandante sin precisar el cálculo de esa suma en particular, ni tampoco las fuentes de información utilizadas para llegar a tal conclusión, como podrían ser los asientos contables y los comprobantes externos de la contabilidad. Lo anterior, le resta fuerza probatoria al dictamen pericial en la medida en que no aparecen los fundamentos en que se basó el experto (sentencia del 14 de junio de 2018, exp. 21654, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). En definitiva, se concluye que los medios probatorios aportados por la demandante no llevan al convencimiento del monto total de sus ingresos para el año 2006, ni que estos fueran inferiores a los registrados en la declaración del impuesto sobre la renta del mismo periodo, *i.e.* 3.093.000.000 (f. 46 cp1). En vista de lo anterior, para la Sala, el actor no desvirtuó la cuantía de los ingresos registrados en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2006, documento que, como se mencionó anteriormente, constituye un medio probatorio apto para demostrar los ingresos percibidos en el periodo al que corresponde la información a reportar, en la medida en que se trata de una manifestación libre del obligado tributario, que es quien tiene mayor proximidad al hecho que se pretende corroborar (art. 746 del ET). Por las razones anotadas y teniendo en cuenta que el actor no aportó documentación tendente a demostrar el valor de los otros conceptos que debió reportar a la Administración, la Sala encuentra que la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2006 es idónea para estimar la cuantía a que ascendieron las demás operaciones dejadas de informar (*i.e.*, letras b, c, d, h, i y k del artículo 631 del ET). En consecuencia, de conformidad con los medios de prueba que obran en el plenario, la Sala encuentra que la información omitida por el demandante equivale a la suma de $ 6.536.803.000, tal como consta en los actos demandados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 631 LITERAL F / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 651 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 770 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 289

GRADUACIÓN O DOSIFICACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR POR

INFRACCIONES COMETIDAS ANTES DE LA VIGENCIA DE LA LEY 1819 DE 2016 - Unificación jurisprudencial. Reglas de decisión / GRADUACIÓN O DOSIFICACIÓN DE LA SANCIÓN POR INFRACCIONES AL DEBER DE INFORMAR - Principios y criterios aplicables / INFRACCIONES AL DEBER DE INFORMAR - Omisión y suministro extemporáneo. Efectos / DEBER DE INFORMAR - Oportunidad / GRADUACIÓN O DOSIFICACIÓN DE LA SANCIÓN POR INFRACCIONES AL DEBER DE INFORMAR – Reincidencia / GRADUACIÓN O DOSIFICACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR EN LA LEY 1819 DE 2016 - Aplicación / GRADUACIÓN O DOSIFICACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR POR INFRACCIONES COMETIDAS ANTES DE LA VIGENCIA DE LA LEY 1819 DE 2016 - Aplicación por favorabilidad de reglas en función de la reincidencia de la Ley 1819 de 2016 / GRADUACIÓN O DOSIFICACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR POR INFRACCIONES COMETIDAS ANTES DE LA VIGENCIA DE LA LEY 1819 DE 2016 - Aplicación de la sanción reducida. Presupuestos / GRADUACIÓN O DOSIFICACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR POR INFRACCIONES COMETIDAS ANTES DE LA VIGENCIA DE LA LEY 1819 DE 2016 - Aplicación de la sanción reducida. Unificación jurisprudencial. Regla de decisión / GRADUACIÓN O DOSIFICACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR POR INFRACCIONES COMETIDAS ANTES DE LA VIGENCIA DE LA LEY 1819 DE 2016 - Unificación jurisprudencial. Reglas de decisión para infracciones respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores / GRADUACIÓN O DOSIFICACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO INFORMAR POR INFRACCIONES COMETIDAS ANTES DE LA VIGENCIA DE LA LEY 1819 DE 2016 - Unificación jurisprudencial. Reglas de decisión para infracciones respecto de las cuales no sea posible determinar la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores / SANCIÓN POR INFRACCIONES AL DEBER DE INFORMAR FRENTE A CONDUCTA NO REGULARIZADA Y RENUENCIA DEFINITIVA DEL OBLIGADO A CUMPLIR CON LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR – Regla de decisión. Imposición de la sanción máxima del 5 por ciento. Límite de la sanción

Frente a la graduación de la sanción por incumplimientos en el deber de informar, la Sala destaca que el artículo 651 del ET (en la versión vigente para la época de los hechos enjuiciados, *i.e*. 2007) establecía una fórmula abierta que imponía al operador jurídico la tarea de tasar la multa correspondiente, atendiendo a las garantías constitucionales dentro de las cuales el Estado debe ejercer sus potestades punitivas. La Corte Constitucional lo advirtió en la sentencia C-160 de 1998 (MP: Carmen Isaza de Gómez), al pronunciarse sobre el mencionado artículo del ET, pues señaló que la función punitiva de la Administración tributaria se enmarca en los criterios de proporcionalidad y de razonabilidad, de suerte que la imposición de la sanción por infracciones al deber informar tiene que graduarse según la magnitud del daño producido por la conducta. Este imperativo constitucional ha sido reconocido y afirmado por esta Sección en numerosas sentencias, dentro de las que cabe destacar las del 20 de abril de 2001 (exp. 11658, CP: Ligia López Díaz), del 20 de febrero de 2003 (exp. 12736, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 4 de abril de 2003 (exp. 12897, CP: *ibidem*) y del 15 de junio de 2006 (exp. 15181, CP: *ibidem*), entre tantas. De acuerdo con esa jurisprudencia, las expresiones «*hasta el 5%*» y «*hasta el 0.5%*», contenidas en el artículo 651 del ET, le otorgan a la Administración un margen para graduar la sanción por no informar; pero «*esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria*», le corresponde al funcionario fundamentar su decisión con argumentos que deben atender a los criterios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad de la

sanción. Así, aunque las infracciones al deber de informar potencialmente afectan la gestión administrativa tributaria que debe adelantar la autoridad, la jurisprudencia ha precisado que tales omisiones no ameritan la misma consecuencia punitiva en todos los casos (sentencia del 03 de junio de 2015, exp. 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez). En efecto, mientras la omisión en el suministro de información afecta considerablemente la efectividad en la gestión administrativa tributaria, pudiendo llegar a imposibilitarla con carácter absoluto, el suministro extemporáneo impacta en la oportunidad dentro de la cual la Administración desarrolla sus competencias. Pero si el retardo en la entrega de la información es mínimo, no se obstruye seriamente el ejercicio de la fiscalización, en tanto que si es prolongado puede producir el mismo efecto que una falta absoluta en el suministro de la información dado que la Administración debe ejercer las funciones de fiscalización y de liquidación de los tributos en términos perentorios (sentencia del 12 de octubre de 2017, exp. 21976, CP: Milton Chaves García). Dicha consideración de la oportunidad con la que se cumple el deber de informar permite evidenciar la actitud de colaboración o de autoregularización del obligado tributario para brindarle a la autoridad tributaria la información que precisa para que ejerza sus funciones dirigidas a «*velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos*» (ordinal 20 del artículo 189 constitucional). De ahí que, al resolver casos concretos, la jurisprudencia haya graduado la multa a imponer, dentro del marco previsto en el artículo 651 del ET, aplicando distintos porcentajes sobre la base de cálculo de la sanción, en función del momento en el que el infractor aporte la información debida. La Sala también destaca que, según el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del ET, cuando las sanciones son impuestas por la Administración –como es el caso de las relativas al incumplimiento del deber de informar–, la sanción procedente se reduce en un 50% o en un 25% (ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET) si en los cuatro años previos a la comisión de la conducta no se ha incurrido en la misma, o cuando en los dos años previos a la comisión de la conducta no se ha incurrido en ella, respectivamente, bajo las precisas condiciones que prescriben los señalados ordinales. Estas reglas de graduación en función de la reincidencia también son aplicables a conductas infractoras anteriores a la promulgación de la Ley 1819 de 2016, toda vez que se trata de una disposición favorable para los infractores, que está dotada de efectos retroactivos por mandato expreso del artículo 29 de la Constitución (sentencia del 27 de junio de 2019, exp. 22421, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). La dosificación de la sanción a partir de los criterios indicados debe ser realizada en el marco del procedimiento sancionador por parte de la autoridad, siempre que los hechos que dan lugar a la disminución de la consecuencia punitiva hayan sido demostrados en el expediente por parte del infractor. Si la Administración llegara a desconocer el mandato constitucional de graduación de la sanción a imponer, o desatendiera la consecuente carga argumentativa, le corresponderá a esta judicatura juzgar la legalidad de los actos en los cuales se graduaron las multas aplicables. Con todo, aclara la Sala que, al tenor del artículo 29 constitucional, las modificaciones que introdujo el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 651 del ET, por medio del cual se indicaron expresamente porcentajes sancionadores relativos a las infracciones por el incumplimiento del deber de informar, solo son aplicables a conductas infractoras ocurridas con posterioridad al 29 de diciembre de 2016, fecha de promulgación de la ley, por cuanto se trata de sanciones que resultan ser más gravosas que las que regían de acuerdo con la disposición anterior. Por tanto, la regla jurisprudencial que fija la Sala será aplicable a todas las conductas infractoras previas a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016. 6.1- En suma, la regla jurisprudencial unificada, aplicable para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones al deber de informar cometidas con

anterioridad al 29 de diciembre de 2016, es la siguiente: *Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará así: (i) El 0,5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos. (ii) El 1% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora. (iii) El 3% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción. (iv) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración. (v)El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora. Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).* 6.2- Además, se establece la siguiente regla de unificación, correlativa, aplicable a aquellas infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, respecto de las cuales los datos afectados carezcan de cuantía o esta no se haya podido establecer: *Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales no sea posible determinar la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará atendiendo a los siguientes criterios: (i) El 0,05% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos. (ii) El 0,1% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora. (iii) El 0,3% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción. (iv) El 0,5% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración. (v) El 0,5% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora. Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).* 6.3- Así mismo, se debe tener en cuenta que la redacción del artículo 651 del ET anterior a la modificación efectuada por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 consagraba dos supuestos de reducción de la sanción, a saber: (i) al 10% 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 20% 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 acogiéndose 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. Ambos beneficios son aplicables para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad a que se promulgara la Ley 1819 de 2016 el 29 de diciembre de ese año. De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección, la aplicación del beneficio de reducción de la sanción presupone la correcta determinación de la multa por parte de la Administración, pues no se puede calcular la reducción sobre la base de una sanción que contraviene el ordenamiento jurídico (sentencia del 09 de junio de 2000, exp. 10035, CP: Delio Gómez Leyva). Por eso, cuando la sanción propuesta en el pliego de cargos no esté graduada correctamente, por ejemplo, porque se haya liquidado sobre una base distinta al valor de la información afectada por la infracción, el sancionado puede calcular, por su propia cuenta, la sanción reducida que en derecho corresponda (sentencia del 04 de junio de 1994, exp. 9374, CP: Julio Enrique Correa), siendo carga del interesado probar la base correcta sobre la cual se deben calcular la sanción y su respectiva disminución (sentencias del 19 de febrero de 2015, exp. 20079, CP: Martha teresa Briceño de Valencia; y del 22 de febrero de 2018, exp. 20810, CP: Julio Roberto Piza). En atención a lo anterior, la Sala fija la siguiente 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.* 7- Conforme a los criterios expuestos, la sanción impuesta en los actos acusados tendría que graduarse atendiendo a los criterios de proporcionalidad especificados en la presente sentencia de unificación, pero, según las demostraciones que constan en el expediente, es un hecho cierto que la demandante nunca regularizó su conducta, ni tuvo una actitud de colaboración con la Administración, sino que se limitó a alegar, sin brindar prueba de sus afirmaciones, que había diligenciado erróneamente su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005. Debido a la renuencia definitiva del obligado tributario a cumplir con el deber formal al que estaba sujeto, y a que no demostró la procedencia de ningún criterio de atenuación de la sanción de los previstos en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016) y en el artículo 651 del ET (antes de la modificación efectuada por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016), juzga la Sala que la multa procedente es equivalente al 5% de la información omitida, que asciende a $6.536.803.000 (f. 46 cp1), es decir, $326.840.150. No obstante, dado que esa suma supera el límite de 15.000 UVT establecido por el artículo 651 del ET vigente para la época del *sub examine*, la sanción corresponde a la suma $296.640.000, esto es, al mismo valor liquidado por la Administración en la actuación censurada.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 189 NUMERAL 20 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 NUMERAL 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 651

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 52001-33-31-004-2011-00617-01(22185) CE-SUJ-4-010

Actor: CARLOS RAÚL RODRÍGUEZ GUERRERO

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

SENTENCIA DE UNIFICACIÓN 2019CE-SUJ-4-010

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección C, en Descongestión, el 28 de julio de 2015, que resolvió (f. 427 cp7):

> Primero.- Declárese la nulidad de las Resoluciones 142412010000020, del 11 de marzo de 2010, mediante la cual se impuso una sanción por no presentar información durante el periodo gravable 2006 y 900019 del 10 de marzo de 2011, que resolvió el recurso de reconsideración en contra de aquella, por las razones expuestas.
>
> Segundo: A título de restablecimiento del derecho se declara que el señor Carlos Raúl Rodríguez Guerrero no está obligado a pagar la sanción impuesta en los actos enunciados.
>
> Tercero: Abstenerse de condenar en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La demandada propuso sancionar a la actora por no entregar la información en medios magnéticos, correspondiente a las operaciones económicas realizadas en 2006, con el Pliego de Cargos nro. 142412009000081, del 20 de noviembre de 2009. La multa de $296.640.000 fue impuesta mediante la Resolución nro. 142412010000020, del 11 de marzo de 2010, y fue confirmada por la Resolución nro. 900019, del 10 de marzo de 2011.

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), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 1 cp1):

> Primera.- Declarar nula la Resolución Sanción 142412010000020 de fecha 11 de marzo de 2010, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por violación directa de los artículos 638 y 651 del Estatuto Tributario; artículo 15 del Decreto 4583 del 27

de diciembre de 2006; artículos 1 y 18 de la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006 emanada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Segunda. Declarar nula la Resolución 900019 de fecha 10 de marzo de 2011, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración invocado contra la Resolución Sanción 142412010000020 de fecha 11 de marzo de 2010;

…

Que se ordene en sentencia de mérito se declare la nulidad de los actos administrativos: Resoluciones 142412010000020 de fecha 11 de marzo de 2010, y 900019 de fecha 10 de marzo de 2011, para dar cumplimiento de conformidad con el art. 175 del CCA.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 1.°, 2.°, 83 y 89 de la Constitución; 85 del CCA; y 638 y 651 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de violación planteado se resume así:

Alegó que el pliego de cargos se debe notificar dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo durante el cual ocurrió la irregularidad. En ese orden de ideas, señaló que, por tratarse de información que debía presentarse el 18 de abril de 2007, el término de caducidad empezó a correr el 23 de agosto de 2007, fecha en la que venció el plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo 2007; y estimó que fue extemporánea la notificación del pliego realizada el 28 de noviembre de 2009.

Argumentó no estar sujeto al deber de informar en medios magnéticos las operaciones económicas realizadas en 2006, por el hecho de que en 2005 no obtuvo los ingresos suficientes para quedar sometido a esa carga, a pesar de lo denunciado en la declaración del impuesto sobre la renta de 2005.

Indicó que la Administración violó su derecho de audiencia y de defensa, al abstenerse de valorar las pruebas con las que pretendía demostrar que los montos registrados en la declaración del impuesto sobre la renta de 2005 no reflejaban su realidad económica para ese periodo gravable.

Sostuvo que la demandada erró al calcular la multa, pues «*no todas*» las transacciones llevadas a cabo durante 2006 se debían informar a través de medios magnéticos, de modo que solo algunas de esas operaciones hacían parte de la base de cálculo de la sanción. Planteó que por la falta de certeza sobre los datos no informados, lo correcto era aplicar la letra d) del artículo 651 del ET, según la cual la multa corresponde al 0.5% de los ingresos netos o, en su defecto, al mismo porcentaje del patrimonio bruto.

Contestación de la demanda

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la parte actora (ff. 12 a 17 cp6), para lo cual:

Expuso que el pliego de cargos fue notificado dentro del término de dos años previsto por el artículo 638 del ET, que comenzó a correr desde la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo 2007, ya que este fue el año en el que se cometió la irregularidad sancionable. Así, contando desde 2008 el término de caducidad de dos años, aseguró que fue oportuna la

notificación del pliego de cargos ocurrida en el 2009.

Defendió la tasación de la sanción en el 5% del total de la información no suministrada, con fundamento en los artículos 1.° de la Resolución 11774 de 2005 y 651 del ET.

Sentencia apelada

El tribunal de primera instancia accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 410 a 426 cp7), por el siguiente análisis:

Consideró que el hecho sancionable era la omisión de informar en medios magnéticos por el año 2006, y que se debía tener como *dies a quo* del plazo de caducidad para notificar el pliego de cargos la fecha en que la demandada debía presentar la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente a ese periodo 2006. En consecuencia, juzgó que el pliego de cargos se notificó por fuera del término establecido en el artículo 638 del ET, por lo cual anuló los actos acusados.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia (ff. 428 a 432 cp7), en los siguientes términos:

Señaló que su contraparte tenía hasta el 18 de abril de 2007 para presentar la información en medios magnéticos del año 2006, por lo cual la infracción se habría cometido en 2007. En consecuencia, argumentó que el cómputo del término de caducidad para notificar el pliego de cargos de que trata el artículo 638 del ET inició el 11 de junio del 2008, fecha en la que finalizó el plazo para declarar el impuesto sobre la renta del año gravable 2007.

Agregó que la sanción se tasó con fundamento en los valores declarados por la demandante en su denuncio rentístico de 2006.

Alegatos de conclusión

De las partes en litigio, solo la demandada alegó de conclusión y reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación (ff. 478 a 480 cp7). Además, señaló que no se encuentran probados los ingresos para terceros que la actora manifestó haber recibido y que esta nunca corrigió su declaración del impuesto sobre la renta a pesar de que tuvo la oportunidad para hacerlo.

El agente del Ministerio Público conceptuó (ff. 481 a 483 cp7) que la infracción consistente en no informar en medios magnéticos no está vinculada a un periodo fiscal y se materializa cuando finaliza el término para informar; concluyó, por tanto, que el pliego de cargos fue notificado oportunamente. Solicitó que se revoque la sentencia del *a quo*.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- En ejercicio de sus atribuciones constitucionales como tribunal supremo de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo y con fundamento en los artículos

270 y 271 del CPACA y 14, ordinal 2.º, del Reglamento Interno de esta corporación (Acuerdo nro. 080 de 2019), la Sección Cuarta del Consejo de Estado profiere sentencia de unificación jurisprudencial sobre la determinación e imposición de la sanción por incumplir el deber de suministrar información, consagrada en el artículo 651 del ET.

La necesidad de sentar y unificar las reglas que dan respuesta a las cuestiones que se abordan en el caso objeto de enjuiciamiento está dada por el volumen de litigios que versan sobre el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado ante las infracciones al deber de informar en medios magnéticos. Esto, 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.

2- Advertido lo anterior, juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandada contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones del actor, sin condenar en costas. Así, corresponde decidir: (i) si el pliego de cargos que dio origen a la actuación demandada fue notificado oportunamente. Como la presunta caducidad de la acción sancionadora constituye la razón de la decisión del *a quo*, si prosperara el cargo de apelación, la Sala tendría que pasar a evaluar los demás reproches planteados en la demanda, para definir: (ii) si la actora estaba obligada a presentar información en medios magnéticos por el año 2006; y (iii) si la Administración vulneró el artículo 651 del ET al determinar la base de la sanción impuesta a partir de las sumas registradas en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, presentada por la actora.

3- Respecto de la presunta caducidad de la actuación sancionadora, la demandante sostiene que el pliego de cargos fue notificado por fuera del término perentorio fijado legalmente, porque en la fecha en que ocurrió ya habían transcurrido más de dos años desde el vencimiento del plazo para declarar el impuesto sobre la renta del periodo 2006, que era el correspondiente al año por el cual se tendría que aportar la información en medios magnéticos omitida. En contraste, la demandada manifiesta que la declaración del impuesto sobre la renta relevante para contabilizar la oportunidad para notificar el acto preparatorio es la del año gravable 2007, que debía presentarse en 2008, toda vez que la infracción se cometió en 2007, lo que llevaría a tener por oportuna la notificación realizada el 28 de noviembre de 2009.

Sobre este asunto, la Sala observa que la fecha en que se realizó la notificación del pliego de cargos no es objeto de litigio entre las partes. Lo que discuten es desde cuándo comienza a correr el término de dos años establecido en el artículo 638 del ET para notificar el pliego de cargos.

3.1- Con el objeto de identificar las reglas que rigen el término de caducidad de la actuación sancionadora tributaria, sea lo primero señalar que las infracciones al deber de informar pueden ocurrir, bien en el marco de un procedimiento de fiscalización específico, *e.g.* en los eventos en que se omite responder un requerimiento ordinario de información en el marco del procedimiento de revisión de una declaración presentada por el administrado, o al margen de las concretas actuaciones inspectoras de la Administración seguidas contra aquel a quien se le requiere la información, que es lo que sucede con el deber de reportar información en medios magnéticos.

En el primer caso (*i.e*. cuando se incurre en infracciones dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria), el artículo 637 del ET dispone dos vías procedimentales a efectos de imponer la sanción correspondiente, a saber: (i) a través de la liquidación oficial que se esté en curso de proferir; o (ii) mediante una resolución independiente. De conformidad con el artículo 638 del ET, si la potestad sancionadora se ejerciera en el acto de liquidación, los términos de caducidad a los que estaría sujeta la actuación de la Administración serían aquellos establecidos para proferir cada clase de liquidación oficial en el Título IV del Libro Quinto del ET(artículos 683 a 719); mientras que, en los eventos en que la sanción se imponga mediante resolución independiente, la facultad para proferir el pliego de cargos fenecerá, según el mismo artículo 638 del ET, «*dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable*».

De ese modo el ordenamiento tributario regula la institución de la caducidad de las potestades sancionadoras de la Administración, pese a que en el propio texto del artículo 638 del ET la denomina «*prescripción*» de la «*facultad*» para imponer sanciones[1]. Lo que allí se regula, con fundamento en el artículo 29 de la Constitución, no es un modo de extinción de acciones o derechos, sino el término con el que cuenta la autoridad para adelantar las actuaciones por medio de las cuales puede ejercer válidamente la potestad sancionadora de la que está investida, en consonancia con el principio de seguridad jurídica que le asiste a los administrados.

3.2- En torno a la caducidad de la potestad sancionadora, en aquellos casos en los cuales esta se ejerce mediante una resolución independiente, no mediante liquidación oficial, esta Sección ha planteado diversas posiciones. En una época, sostuvo que cuando la información no aportada correctamente correspondiera a las operaciones económicas realizadas en una vigencia fiscal específica, debía tomarse esa vigencia como parámetro para contabilizar la oportunidad para notificar el pliego de cargos, independientemente de cual fuera la fecha en que se tuviera que cumplir con el deber de aportar correctamente la información requerida[2]. Después, consideró que la infracción ocurre en el momento en que vence el plazo para suministrar la información sin que el obligado haya atendido adecuadamente ese deber[3]; por lo cual el *dies a quo* para notificar el pliego de cargos sería la fecha en la que el infractor hubiera presentado la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año en que incurrió en la conducta sancionable[4].

---

[1] Aspecto precisado entre otras en las sentencias de la Sección del 24 de octubre de 2013 (exp. 18191, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 08 de febrero de 2018 (exp. 22060, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 24 de octubre de 2018 (exp. 22340, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) y del 21 de febrero de 2019 (exp. 23278, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

[2] Esta tesis fue planteada, entre otras, en las sentencias del 07 de febrero de 1997, exp. 8080; del 29 de mayo de 1998, exp. 0050; y del 17 de noviembre de 2005, exp. 13804, CP: Julio Enrique Correa Restrepo; y del 17 de julio de 2008, exp. 16030, CP: Héctor J. Romero Díaz.

[3] Señaladamente en las sentencias del 10 de julio de 2014 y el 30 de agosto de 2016, exp. 20161 y 21056, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; 24 de octubre de 2018 y 21 de febrero de 2019, exp. 22340 y 23278, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

[4] Sentencias del 10 de julio de 2014 y el 30 de agosto de 2016, exp. 20161 y 21056, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; 24 de octubre de 2018 y 21 de febrero de 2019, exp. 22340 y 23278, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

Teniendo en cuenta la evolución de los criterios de la Sección, la Sala precisa que, tratándose de infracciones al deber de informar, el término de caducidad para notificar el pliego de cargos comienza a contabilizarse desde la fecha en que el presunto infractor presentó, o debió presentar, la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al periodo gravable en el que venció el plazo fijado para aportar la información en cuestión. Lo anterior, porque, como se vio arriba, el artículo 638 del ET ata el *dies a quo* a la presentación de «*la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del periodo durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable*», con lo cual lo determinante es identificar la fecha en que se cometió la infracción, la que se materializa el día en que concluye el plazo dentro del que se debía aportar la información o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido.

3.3- En consecuencia, con la presente sentencia la Sala unifica la siguiente regla de decisión:

> *Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, el término para notificar el pliego de cargos comienza a correr desde el día en que se presentó o debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable en el que se cometió la infracción; para lo cual se entiende que esta se cometió el día en que venció el plazo para suministrar la información sin que así ocurriera, o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido.*

3.4- Sobre esta cuestión, en el caso concreto, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

(i) La demandante es una persona natural obligada a llevar contabilidad, cuyo NIT finaliza en 67 (f. 46 cp1 y ff. 247 y 248 cp6).

(ii) Según el artículo 18 de la Resolución nro. 12807 de 2006, las personas naturales con NIT terminado en 67 tenían plazo hasta el 18 de abril de 2007 para presentar la información en medios magnéticos correspondiente a las operaciones económicas realizadas en 2006.

(iii) De acuerdo con el artículo 12 del Decreto 4818 de 2007, el 11 de junio del 2008 venció el plazo para que la actora presentara la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo gravable 2007.

(iv) El 10 de junio de 2008, el obligado tributario presentó dicha autoliquidación (f. 247 cp6).

(v) El 20 de noviembre de 2009, la demandada expidió el Pliego de Cargos nro. 142412009000081, de la misma fecha (ff. 47 a 52 cp1).

(vi) Conforme lo manifestado por las partes en los escritos de demanda, contestación y apelación (ff. 1 cp1, 16 cp6 y 429 cp7), dicho acto fue notificado al obligado tributario el 28 de noviembre de 2009.

3.5- La valoración del plenario lleva a concluir (i) que la infracción se cometió el 18 de abril de 2007, fecha en la que vencía el plazo para informar; (ii) que el *dies a*

quo del plazo de dos años para notificar el pliego de cargos es el 10 de junio de 2008, fecha en la que el infractor presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo 2007; (iii) que la demandada notificó el pliego de cargos el 28 de noviembre de 2009, antes de que transcurrieran dos años desde entonces; y (iv) que dicha actuación administrativa se efectuó antes de que operara la caducidad para el ejercicio de las potestades sancionadoras que contempla el artículo 638 del ET.

Consecuentemente, prospera el cargo de apelación promovido por la parte demandada, lo que lleva a revocar en su totalidad el fallo de primera instancia, toda vez que el tribunal accedió a las pretensiones de la actora considerando, como único criterio de decisión, que había operado la caducidad de la potestad sancionadora previamente a que se le notificara el pliego de cargos al infractor. Corresponde entonces decidir sobre los demás cargos de violación planteados por el actor en el escrito de la demanda, según se identificaron en el fundamento jurídico nro. 2 de la presente providencia.

4- En primer lugar, la parte actora señaló que no estaba obligada a aportar información en medios magnéticos por las operaciones económicas realizadas durante 2006, porque no cumplía con los requisitos establecidos para estar sometida a ese deber formal, según las previsiones del artículo 1.º de la Resolución nro. 12807 del 2006. Puntualmente, sostuvo que los ingresos brutos que percibió en 2005 no superaron el umbral establecido por la citada norma, no obstante la cifra que denunció en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005.

De modo que la actora no controvierte que la suma de ingresos brutos registrada en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005 superara el umbral fijado en el ordenamiento para estar sujeto al deber de suministrar información en medios magnéticos, sino que le plantea a esta jurisdicción que valore los demás medios de prueba que, a su juicio, llevan a concluir que los ingresos obtenidos en dicho periodo fueron inferiores a los contemplados por la Resolución nro. 12807 del 2006.

4.1- Para determinar el grupo de obligados a aportar información en medios magnéticos de las operaciones económicas desarrolladas durante 2006, la Administración expidió la citada resolución[5]. De acuerdo con la letra a) del artículo 1.º de ella, estaban obligadas al cumplimiento del referido deber formal las personas naturales declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios que durante el 2005 hubieran percibido ingresos superiores a $1.500.000.000.

Como ni la norma en cita, ni ninguna otra del ordenamiento fijaron los medios de prueba conducentes para acreditar el surgimiento de ese deber formal, juzga la Sala que la demostración relativa a estar por fuera del supuesto de hecho previsto en la disposición que regula el deber formal de aportar información en medios magnéticos se enmarca en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 175, inciso 1.º, del Código de Procedimiento Civil (CPC, Decreto 1400 de 1970), hoy recogido por el artículo 165 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de* [su] *mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET), que para el caso sería no haber superado el umbral de $1.500.000.000 de ingresos brutos.

[5] Esta norma fue posteriormente modificada por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

Bajo esa perspectiva, la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo inmediatamente anterior a aquel por el cual se tendría que reportar la información no es el único medio probatorio conducente a efectos de determinar el sometimiento al referido deber formal. Por ende, tanto la Administración como los obligados tributarios pueden controvertir los hechos económicos reflejados en el denuncio rentístico[6] y la existencia de la declaración tributaria no impide que las partes acrediten con mayor grado de certeza los hechos que alegan en su favor (artículo 177 del CPC, concordante con el actual artículo 167 del CGP).

4.2- En casos similares al actual, para controvertir el sometimiento al deber de informar, los imputados aportaron al proceso diversos medios de prueba, lo cual ha suscitado en la Sección tesis diversas sobre el mérito probatorio de las declaraciones tributarias para acreditar el referido objeto de prueba. Por un lado, se afirmó que la ley «*no condiciona en parte alguna que los topes de ingresos netos y patrimonio bruto fijados para que nazca la obligación de informar en medios magnéticos tengan que figurar en una declaración tributaria y que además esta se entienda válidamente presentada*»[7]; postura bajo la cual el supuesto de hecho al que se asocia el deber de informar puede acreditarse con medios probatorios distintos a las autoliquidaciones de impuestos. En otras oportunidades se sostuvo que, como las declaraciones tributarias constituyen un ejercicio de autonomía y disposición del administrado, bastaban para evidenciar la sujeción al deber de informar[8]; mientras que, en reciente jurisprudencia, la Sala aclaró que, aunque los hechos consignados en las declaraciones se consideran ciertos a la luz de lo dispuesto por el artículo 746 del ET, tanto los administrados como la autoridades cuentan con habilitación para presentar otros medios probatorios que, por guardar mayor cercanía con los hechos objeto de prueba, desvirtúen –a estos restringidos efectos– el contenido de las autoliquidaciones[9].

Visto lo anterior, y a efectos de adoptar una regla jurídica sobre el valor probatorio de las declaraciones tributarias como medio para acreditar la sujeción al deber formal de informar en medios magnéticos, la Sala precisa que las posturas adoptadas por la Sección frente al valor probatorio de las declaraciones no se contraponen, pues todas parten del supuesto de que los hechos registrados en las autoliquidaciones pueden ser desvirtuados mediante otros medios de prueba.

4.3- Por tanto, la Sala establece la siguiente regla de decisión:

---

[6] Sentencia del 01 de marzo de 2012, exp. 17568, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en las providencias del 13 de agosto de 2015, exp. 20822, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 14 de julio de 2016, exp. 20547, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[7] Entre los que se destacan las sentencias del 22 de septiembre de 2005, exp. 14060, CP: Juan Ángel Palacios Hincapié; y del 28 de noviembre de 2013, exp. 18544, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[8] . Esta tesis fue defendida, entre otros fallos, en las sentencias del 02 de abril de 2009, exp. 16553, CP: Carmen Teresa Briceño de Valencia; 13 de mayo de 2013, exp. 17798, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y 31 mayo del 2012, exp. 18362, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En igual sentido se pronunció la misma magistrada en el salvamento de voto a la sentencia del 28 de noviembre de 2013 (exp. 18544, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

[9] Entre otras, las sentencias del 14 de mayo de 2015 (exp. 19442, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 15 de junio de 2016 (exp. 21790, CP: Martha Teresa Briceño Valencia), del 02 de marzo de 2016 (exp. 19793, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Las autoliquidaciones tributarias presentadas por el obligado tributario tienen mérito probatorio para determinar si se encuentra sujeto al deber formal de suministrar información en medios magnéticos, sin perjuicio de que lo denunciado en esas declaraciones pueda ser desvirtuado con otros medios de prueba a efectos de determinar la sujeción al deber formal de suministrar información en medios magnéticos.

4.4- En el caso particular se tiene que la autoridad estimó en los actos acusados que la demandante estaba sometida al deber de presentar información en medios magnéticos por el año gravable 2006, porque en la declaración del impuesto sobre la renta de 2005 denunció ingresos brutos superiores al umbral de $1.500.000.000 que determinaba para las personas naturales la sujeción al mencionado deber. Pero la demandante alegó que para determinar si estaba dentro de las circunstancias que la obligarían a efectuar el reporte en medios magnéticos se tendrían que haber valorado las pruebas que aportó al procedimiento sancionador, pues, según insistió, en 2005 tuvo ingresos brutos inferiores a $1.500.000.000. Sin embargo, no obra en el expediente ningún medio de prueba tendente a demostrar esa afirmación.

En cambio, la demandada sustentó los actos acusados en la autoliquidación del impuesto sobre la renta presentada por el obligado tributario por el periodo gravable 2005. De conformidad con el artículo 746 del ET, ese denuncio constituye un medio probatorio con aptitud para demostrar el hecho económico del que depende la sujeción al deber formal aquí debatido, porque se trata de una manifestación libre que realiza el presunto infractor sobre los ingresos brutos que percibió en 2015.

Como la demandante no desvirtuó la cuantía de los ingresos brutos declarados en el impuesto sobre la renta en el año 2015, la Sala concluye, en armonía con lo previsto en el artículo 177 del CPC (actual artículo 167 del CGP), que debe soportar la consecuencia de su inactividad probatoria. Por tanto, se tendrá como un hecho probado que los ingresos brutos que obtuvo durante 2015 superaron el monto fijado en la Resolución nro. 12807 de 2006, por lo cual se encontraba sujeto al deber formal de reportar información en medios magnéticos por el año 2006. No prospera el cargo de violación.

Sin perjuicio de lo anterior, la Sala hace explícito que la declaración del impuesto sobre la renta no es el único medio de prueba eficaz para acreditar los hechos económicos relativos al sometimiento al deber formal de reportar datos en medios magnéticos, solo que en el *sub lite* resultó ser el medio de prueba que mayor certeza otorgó frente a la cuestión debatida por las partes.

5- Dado que se comprobó que la demandante sí debía suministrar información en medios magnéticos correspondiente al año gravable 2006 y que no atendió ese deber, la Sala pasa a pronunciarse sobre la tasación de la sanción impuesta por la Administración mediante los actos acusados.

Señala la actora, que los valores que consignó en su declaración del impuesto sobre la renta de ese año no podían tomarse como base para el cálculo de la sanción, porque no reflejan su verdadera situación económica, debido a que registró como propios ingresos que percibió para terceros.

La Sala determinará si es correcta la base con fundamento en la cual la Administración calculó la sanción que le impuso a la demandante.

5.1- Antes de la modificación efectuada por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 651 del ET no fijaba sanciones diferentes para los distintos incumplimientos del deber de informar, que señaladamente consistían en no suministrar la información que se debía aportar, suministrarla por fuera del plazo o suministrarla con errores de contenido. La norma vigente determinaba así la consecuencia punitiva:

> 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.
>
> Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

De la disposición transcrita se extraen dos reglas para determinar la base de cálculo de la sanción procedente, en función de los montos relacionados con los datos sobre los que recayera la infracción: una para los casos en los que se estableciera que esos datos estuvieran asociados a una cuantía; y otra para cuando se tratara de datos sin cuantía, bien porque no la tuvieran o porque no fuera posible determinarla.

La segunda de esas reglas tiene carácter supletivo, de modo que cuando se determine que se incumplió el deber de informar, pero los medios de prueba existentes no permitan establecer la cuantía de los datos afectados por la infracción, corresponde tener como base de cálculo de la sanción los ingresos netos del obligado o, a falta de ellos, el patrimonio bruto registrado en la declaración del impuesto sobre la renta del año inmediatamente anterior o, en su defecto, de la última presentada.

Con miras a aplicar la regla supletiva, es relevante precisar a qué periodos corresponden los «*ingresos netos*» y el «*patrimonio bruto*» que se tomarían como base para el cálculo de la multa. En el caso de los ingresos netos, la norma no especifica el periodo al que corresponderían porque de manera implícita están asociados a un periodo: aquel al que corresponde la información a reportar, pues la disposición gira en torno a la información correspondiente a un periodo. De modo que no se tomarían como base supletiva ni los ingresos correspondientes a la anualidad en la que se cometió la infracción, ni los de la aquella en la que la Administración ejerció su potestad sancionadora, sino los del año al que corresponde la información que se tendría que haber aportado de manera completa, correcta y oportuna. Sobre el patrimonio bruto, en cambio, la norma sí indica que es el que corresponde a la anualidad previa a la que acabamos de precisar; de suerte que sería el patrimonio bruto con el cual inicia la anualidad respecto de la cual el infractor no aportó de manera completa y/o correcta la información exigida.

Estas precisiones encuentran apoyo en los criterios interpretativos propios del derecho punitivo toda vez que al amparo del principio legalidad, tanto la consecuencia punitiva como los elementos necesarios para su determinación deben preexistir al momento de la comisión de la conducta infractora. En consecuencia, la base para el cálculo de la sanción no puede estar conformada

por los ingresos del año en que se comete la conducta ilícita, ni por los obtenidos en ulteriores años, porque, al ser datos posteriores a la comisión de la conducta, no le brindan al infractor certeza sobre los elementos que componen la consecuencia punitiva de su actuación.

5.2- A la luz de los planteamientos anteriores, la Sala establece la siguiente regla de decisión sobre el cálculo de la sanción por infringir el deber de informar, en aplicación de las bases supletorias consagradas en el artículo 651 del ET:

> *Cuando la información asociada a la conducta infractora carezca de cuantía o sea imposible establecerla, se calculará la multa tomando como base los ingresos netos del periodo al que corresponda la información requerida. A falta de ingresos netos, se tasará sobre el patrimonio bruto poseído en el año anterior a aquel al que corresponda la información requerida.*

5.3- Para determinar la sanción aplicable en el *sub lite*, la Sala encuentra el siguiente sustento probatorio:

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2006 la demandante denunció ingresos netos de $3.093.000.000 (f. 46 cp1).

(ii) Según la letra *a)* del artículo 2.º de la Resolución nro. 12807 de 2006, la actora debía suministrar la información prevista en las letras b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del ET, a saber: las retenciones en la fuente que practicó; las que le fueron practicadas; los pagos realizados que dieron derecho a descuentos tributarios; los que constituían costo, deducción o daban derecho a impuestos descontables; las personas que efectuaron pagos a su favor; sus acreedores; sus deudores y; el valor de las ventas en cada uno de sus establecimientos.

(iii) Según los actos acusados, la información no suministrada corresponde a los valores indicados en los renglones 36 (efectivo, bancos, cuentas de ahorro y otras inversiones), 38 (acciones y aportes), 39 (inventarios), 40 (activos fijos), 43 (pasivos), 45 (ingresos brutos operacionales), 53 (costo de ventas), 57 (gastos operacionales de ventas), y 60 (otras deducciones) de la declaración aludida (ff. 42 vto. y 43 cp1). Por ello, la Administración determinó la base para calcular la sanción en $6.536.803.000.

(iv) Para controvertir la cifra, la demandante aportó contratos de mandato (ff. 68 cp1 a 603 cp3), facturas de venta de panela (ff. 604 cp4 a 862 cp5) y el estado de cuenta corriente de una cuenta bancaria de la que es titular, que detalla los movimientos de esa cuenta en el año 2006 (ff. 863 a 924 cp5); todo con miras a demostrar que la mayor parte de las sumas registradas en la declaración del impuesto sobre la renta correspondían a ingresos para terceros y que «*ni sus ingresos brutos, ni su patrimonio bruto poseídos en el último día del mencionado año gravable superaron los topes determinados en la norma*» (f. 13 cp1).

(v) Según el dictamen pericial decretado por el *a quo* (ff. 231 a 236 cp6), para el periodo 2006, la demandante celebró contratos de mandato por valor total de $ 2.957.409.000, sujetos a comisión del 3% y los ingresos brutos de la actora ascendieron a $ 88.722.270 (f. 232 cp6).

5.4- De lo anterior se advierte que la información que debía suministrar el contribuyente correspondía a las retenciones en la fuente que practicó; las que le fueron practicadas; los pagos que realizó que daban derecho a descuentos

tributarios; los que constituían costo, deducción o daban derecho a impuestos descontables; las personas que hicieron pagos a su favor; sus acreedores y deudores; y la discriminación de las partidas consignadas en los formularios de declaraciones tributarias. Al respecto, esto es, con miras a determinar la base de imposición de la sanción debatida, obran en el plenario los siguientes medios probatorios: (i) la autoliquidación del impuesto sobre la renta del periodo gravable; (ii) contratos de mandato aportados por la actora para demostrar los ingresos que afirma haber obtenido para terceros; (iii) facturas de venta de panela; (iv) estado de cuenta corriente de una cuenta bancaria a nombre de la actora; y (v) un dictamen pericial. Vale destacar, que los últimos cuatro medios probatorios versan sobre el monto de los ingresos percibidos durante el año 2006, concepto que corresponde a parte de las operaciones que el infractor debió informar, conforme con lo exigido por la letra f) del artículo 631 del ET

Debe la Sala valorar los documentos enunciados con miras a definir el monto de la base con fundamento en la cual debe calcularse la sanción por infringir el deber de informar a cargo de la demandante.

En cuanto al mérito probatorio de los contratos de mandato y las facturas de venta de panela, la Sala precisa que no existe prueba en el expediente que acredite que dichos contratos fueron los únicos que celebró la demandante durante el periodo, o que su única fuente de ingresos fuera la intermediación en la compraventa de panela. Así las cosas, tales documentos no llevan al convencimiento de cuál fue el monto total de los ingresos obtenidos en el periodo *sub examine*. Lo anterior cobra especial relevancia al considerar que el actor está obligado a llevar contabilidad y, por ende, la prueba contable hubiese brindado mayor certeza sobre los ingresos efectivamente percibidos por la demandante, máxime, si se tiene presente que los pasivos –y, por tanto, los ingresos para terceros– deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, al tenor del artículo 770 del ET.

De otra parte, en relación con el valor probatorio del dictamen pericial, la Sala ha reiterado que, a pesar de ser un documento elaborado por un experto, el mismo no está exento de error, por lo que, además de someterse a contradicción de las partes, su valor debe ser determinado por el juez, a la luz de las reglas de la sana crítica con fundamento en la firmeza, precisión y calidad de los fundamentos empleados por el auxiliar de la justicia, teniendo en cuenta los demás medios de prueba obrantes en el expediente (sentencia del 14 de junio de 2018, exp. 21654, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). Desde esa perspectiva, el dictamen pericial no constituye plena prueba sobre los hechos que con él se pretende acreditar, sino que el mismo deberá ser analizado por el juez, incluso cuando no haya sido objetado ni controvertido por las partes (sentencia del 06 de diciembre de 2017, exp. 21070, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; sentencia del 02 de diciembre de 2015, exp. 21104, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). En ese sentido, es el juzgador quien debe determinar la validez y valor probatorio del dictamen pericial en el momento de valorarlo (sentencia del 22 de febrero de 2018, expediente 20478, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

Para el caso concreto, el dictamen pericial obrante en el expediente pretende demostrar el monto de los ingresos obtenidos por el contribuyente durante el año 2006, pese a lo cual el perito no plasmó en su dictamen ninguna fundamentación de los valores registrados. Se limitó a indicar el valor total de los contratos y el porcentaje de la comisión que corresponde al demandante sin precisar el cálculo de esa suma en particular, ni tampoco las fuentes de información utilizadas para

llegar a tal conclusión, como podrían ser los asientos contables y los comprobantes externos de la contabilidad. Lo anterior, le resta fuerza probatoria al dictamen pericial en la medida en que no aparecen los fundamentos en que se basó el experto (sentencia del 14 de junio de 2018, exp. 21654, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

En definitiva, se concluye que los medios probatorios aportados por la demandante no llevan al convencimiento del monto total de sus ingresos para el año 2006, ni que estos fueran inferiores a los registrados en la declaración del impuesto sobre la renta del mismo periodo, *i.e.* 3.093.000.000 (f. 46 cp1). En vista de lo anterior, para la Sala, el actor no desvirtuó la cuantía de los ingresos registrados en su declaración del impuesto sobre la renta del año 2006, documento que, como se mencionó anteriormente, constituye un medio probatorio apto para demostrar los ingresos percibidos en el periodo al que corresponde la información a reportar, en la medida en que se trata de una manifestación libre del obligado tributario, que es quien tiene mayor proximidad al hecho que se pretende corroborar (art. 746 del ET).

Por las razones anotadas y teniendo en cuenta que el actor no aportó documentación tendente a demostrar el valor de los otros conceptos que debió reportar a la Administración, la Sala encuentra que la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2006 es idónea para estimar la cuantía a que ascendieron las demás operaciones dejadas de informar (*i.e.*, letras b, c, d, h, i y k del artículo 631 del ET). En consecuencia, de conformidad con los medios de prueba que obran en el plenario, la Sala encuentra que la información omitida por el demandante equivale a la suma de $ 6.536.803.000, tal como consta en los actos demandados.

6- Frente a la graduación de la sanción por incumplimientos en el deber de informar, la Sala destaca que el artículo 651 del ET (en la versión vigente para la época de los hechos enjuiciados, *i.e*. 2007) establecía una fórmula abierta que imponía al operador jurídico la tarea de tasar la multa correspondiente, atendiendo a las garantías constitucionales dentro de las cuales el Estado debe ejercer sus potestades punitivas. La Corte Constitucional lo advirtió en la sentencia C-160 de 1998 (MP: Carmen Isaza de Gómez), al pronunciarse sobre el mencionado artículo del ET, pues señaló que la función punitiva de la Administración tributaria se enmarca en los criterios de proporcionalidad y de razonabilidad, de suerte que la imposición de la sanción por infracciones al deber informar tiene que graduarse según la magnitud del daño producido por la conducta. Este imperativo constitucional ha sido reconocido y afirmado por esta Sección en numerosas sentencias, dentro de las que cabe destacar las del 20 de abril de 2001 (exp. 11658, CP: Ligia López Díaz), del 20 de febrero de 2003 (exp. 12736, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 4 de abril de 2003 (exp. 12897, CP: *ibidem*) y del 15 de junio de 2006 (exp. 15181, CP: *ibidem*), entre tantas[10].

[10] Reiteradas entre otras muchas en las sentencias del 26 de marzo de 2009 (exp. 16169, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 24 de octubre de 2013 (exp. 19454, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 06 de noviembre de 2014 (exp. 20344, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 05 de febrero de 2015 (exp. 20441, CP: *ibidem*), del 09 de abril de 2015 (exp. 20243, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 03 de junio de 2015 (exp. 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 29 de septiembre de 2015 (exp. 20440, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 26 de mayo de 2016 (exp. 20479, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 01 de junio de 2016 (exp. 21128, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 20 de septiembre de 2017 (exp. 21878, CP: Milton Chaves García), del 25 de septiembre de 2017 (exps 20800, 20910 y 20909, CP: Stella

De acuerdo con esa jurisprudencia, las expresiones «*hasta el 5%*» y «*hasta el 0.5%*», contenidas en el artículo 651 del ET, le otorgan a la Administración un margen para graduar la sanción por no informar; pero «*esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria*», le corresponde al funcionario fundamentar su decisión con argumentos que deben atender a los criterios de justicia, razonabilidad y proporcionalidad de la sanción[11]. Así, aunque las infracciones al deber de informar potencialmente afectan la gestión administrativa tributaria que debe adelantar la autoridad, la jurisprudencia ha precisado que tales omisiones no ameritan la misma consecuencia punitiva en todos los casos (sentencia del 03 de junio de 2015, exp. 20476, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

En efecto, mientras la omisión en el suministro de información afecta considerablemente la efectividad en la gestión administrativa tributaria, pudiendo llegar a imposibilitarla con carácter absoluto, el suministro extemporáneo impacta en la oportunidad dentro de la cual la Administración desarrolla sus competencias. Pero si el retardo en la entrega de la información es mínimo, no se obstruye seriamente el ejercicio de la fiscalización, en tanto que si es prolongado puede producir el mismo efecto que una falta absoluta en el suministro de la información dado que la Administración debe ejercer las funciones de fiscalización y de liquidación de los tributos en términos perentorios (sentencia del 12 de octubre de 2017, exp. 21976, CP: Milton Chaves García).

Dicha consideración de la oportunidad con la que se cumple el deber de informar permite evidenciar la actitud de colaboración o de autoregularización del obligado tributario para brindarle a la autoridad tributaria la información que precisa para que ejerza sus funciones dirigidas a «*velar por la estricta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos*» (ordinal 20 del artículo 189 constitucional). De ahí que, al resolver casos concretos, la jurisprudencia haya graduado la multa a imponer, dentro del marco previsto en el artículo 651 del ET, aplicando distintos porcentajes sobre la base de cálculo de la sanción, en función del momento en el que el infractor aporte la información debida[12].

La Sala también destaca que, según el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del ET, cuando las sanciones son impuestas por la Administración –como es el caso de las relativas al incumplimiento del deber de informar–, la sanción procedente se reduce en un 50% o en un 25% (ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET) si en los cuatro años previos a la comisión de la conducta no se ha incurrido en la misma, o cuando en los dos años previos a la comisión de la conducta no se ha incurrido en ella, respectivamente, bajo las precisas condiciones que prescriben los señalados ordinales. Estas reglas de graduación en función de la reincidencia también son aplicables a conductas infractoras anteriores a la promulgación de la Ley 1819 de 2016, toda vez que se

---

Jeannette Carvajal Basto).

[11] Sentencias del 20 de abril del 2001 (exp. 11658, CP: Ligia López Díaz), del 20 de febrero de 2003 (exp. 12736, CP: María Inés Ortiz Barbosa), del 04 de abril del 2003 (exp. 12897, CP: *ibidem*), del 26 de abril del 2009 (exp. 16169, CP: Héctor Romero Díaz), del 24 de octubre de 2013 (exp. 19454, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) y del 26 de marzo de 2015 (exp. 20219, CP: *ibidem*).

[12] Sentencias del 14 de abril de 2016 (exp. 20905, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 06 de julio de 2016 (exp. 21716, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 26 de julio de 2017 (exp. 21602, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 25 de septiembre de 2017 (exp. 20910, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), entre muchas otras.

trata de una disposición favorable para los infractores, que está dotada de efectos retroactivos por mandato expreso del artículo 29 de la Constitución (sentencia del 27 de junio de 2019, exp. 22421, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

La dosificación de la sanción a partir de los criterios indicados debe ser realizada en el marco del procedimiento sancionador por parte de la autoridad, siempre que los hechos que dan lugar a la disminución de la consecuencia punitiva hayan sido demostrados en el expediente por parte del infractor. Si la Administración llegara a desconocer el mandato constitucional de graduación de la sanción a imponer, o desatendiera la consecuente carga argumentativa, le corresponderá a esta judicatura juzgar la legalidad de los actos en los cuales se graduaron las multas aplicables.

Con todo, aclara la Sala que, al tenor del artículo 29 constitucional, las modificaciones que introdujo el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 651 del ET, por medio del cual se indicaron expresamente porcentajes sancionadores relativos a las infracciones por el incumplimiento del deber de informar, solo son aplicables a conductas infractoras ocurridas con posterioridad al 29 de diciembre de 2016, fecha de promulgación de la ley, por cuanto se trata de sanciones que resultan ser más gravosas que las que regían de acuerdo con la disposición anterior. Por tanto, la regla jurisprudencial que fija la Sala será aplicable a todas las conductas infractoras previas a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016.

6.1- En suma, la regla jurisprudencial unificada, aplicable para graduar las sanciones correspondientes a las infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, es la siguiente:

> *Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará así:*
>
> *(i) El 0,5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.*
>
> *(ii) El 1% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.*
>
> *(iii) El 3% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.*
>
> *(iv) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.*
>
> *(v) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora.*
>
> *Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los*

ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).

6.2- Además, se establece la siguiente regla de unificación, correlativa, aplicable a aquellas infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad al 29 de diciembre de 2016, respecto de las cuales los datos afectados carezcan de cuantía o esta no se haya podido establecer:

Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales no sea posible determinar la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará atendiendo a los siguientes criterios:

(i) El 0,05% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.

(ii) El 0,1% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.

(iii) El 0,3% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.

(iv) El 0,5% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.

(v) El 0,5% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora.

Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).

6.3- Así mismo, se debe tener en cuenta que la redacción del artículo 651 del ET anterior a la modificación efectuada por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 consagraba dos supuestos de reducción de la sanción, a saber: (i) al 10% 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 20% 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 acogiéndose 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.

Ambos beneficios son aplicables para graduar las sanciones correspondientes a

las infracciones al deber de informar cometidas con anterioridad a que se promulgara la Ley 1819 de 2016 el 29 de diciembre de ese año.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección, la aplicación del beneficio de reducción de la sanción presupone la correcta determinación de la multa por parte de la Administración, pues no se puede calcular la reducción sobre la base de una sanción que contraviene el ordenamiento jurídico (sentencia del 09 de junio de 2000, exp. 10035, CP: Delio Gómez Leyva)[13]. Por eso, cuando la sanción propuesta en el pliego de cargos no esté graduada correctamente, por ejemplo, porque se haya liquidado sobre una base distinta al valor de la información afectada por la infracción, el sancionado puede calcular, por su propia cuenta, la sanción reducida que en derecho corresponda (sentencia del 04 de junio de 1994, exp. 9374, CP: Julio Enrique Correa), siendo carga del interesado probar la base correcta sobre la cual se deben calcular la sanción y su respectiva disminución (sentencias del 19 de febrero de 2015, exp. 20079, CP: Martha teresa Briceño de Valencia; y del 22 de febrero de 2018, exp. 20810, CP: Julio Roberto Piza).

En atención a lo anterior, la Sala fija la siguiente 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.*

7- Conforme a los criterios expuestos, la sanción impuesta en los actos acusados tendría que graduarse atendiendo a los criterios de proporcionalidad especificados en la presente sentencia de unificación, pero, según las demostraciones que constan en el expediente, es un hecho cierto que la demandante nunca regularizó su conducta, ni tuvo una actitud de colaboración con la Administración, sino que se limitó a alegar, sin brindar prueba de sus afirmaciones, que había diligenciado erróneamente su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005.

Debido a la renuencia definitiva del obligado tributario a cumplir con el deber formal al que estaba sujeto, y a que no demostró la procedencia de ningún criterio de atenuación de la sanción de los previstos en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016) y en el artículo 651 del ET (antes de la modificación efectuada por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016), juzga la Sala que la multa procedente es equivalente al 5% de la información omitida, que asciende a $6.536.803.000 (f. 46 cp1), es decir, $326.840.150. No obstante, dado que esa suma supera el límite de 15.000 UVT establecido por el artículo 651 del ET vigente para la época del *sub examine*, la sanción corresponde a la suma $296.640.000, esto es, al mismo valor liquidado por la Administración en la actuación censurada.

Consecuentemente, se revocarán los dos primeros ordinales de la sentencia

[13] Sentencias del 04 de junio de 1994 (exp. 9374, CP: Julio Enrique Correa), del 09 de junio de 2000 (exp. 10035, CP: Delio Gómez Leyva) y del 19 de febrero de 2015 (exp. 20079, CP: Martha teresa Briceño de Valencia).

apelada, a efectos de negar las pretensiones de la demanda.

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

FALLA

1. **Unificar** la jurisprudencia del Consejo de Estado para adoptar las siguientes reglas:

(i) Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, el término para notificar el pliego de cargos comienza a correr desde el día en que se presentó o debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio correspondiente al año gravable en el que se cometió la infracción; para lo cual se entiende que esta se cometió el día en que venció el plazo para suministrar la información sin que así ocurriera, o en el que se entregó la información de manera incompleta o con errores técnicos o de contenido.

(ii) Las autoliquidaciones tributarias presentadas por el obligado tributario tienen mérito probatorio para determinar si se encuentra sujeto al deber formal de suministrar información en medios magnéticos, sin perjuicio de que lo denunciado en esas declaraciones pueda ser desvirtuado con otros medios de prueba a efectos de determinar la sujeción al deber formal de suministrar información en medios magnéticos.

(iii) Cuando la información asociada a la conducta infractora carezca de cuantía o sea imposible establecerla, se calculará la multa tomando como base los ingresos netos del periodo al que corresponda la información requerida. A falta de ingresos netos, se tasará sobre el patrimonio bruto poseído en el año anterior a aquel al que corresponda la información requerida.

(iv) Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales se determine la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará así:

(a) El 0,5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.

(b) El 1% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.

(c) El 3% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.

(d) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.

(e) El 5% de la cuantía de la información afectada por la infracción, cuando en

definitiva no se regularice la conducta infractora.

Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).

(v) Para las infracciones al deber de informar cometidas antes de que entrara en vigencia la Ley 1819 de 2016, respecto de las cuales no sea posible determinar la cuantía de la información no suministrada, suministrada extemporáneamente o suministrada con errores, la sanción imponible se graduará atendiendo a los siguientes criterios:

(a) El 0,05% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se entregue extemporáneamente o se corrijan los errores antes de que se notifique el pliego de cargos.

(b) El 0,1% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores antes de que se notifique la resolución sancionadora.

(c) El 0,3% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores en el término previsto para interponer recurso de reconsideración en contra de la resolución que impone la sanción.

(d) El 0,5% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando la información se suministre o se corrijan los errores después de vencidos los plazos para formular el recurso de reconsideración.

(e) El 0,5% de los ingresos netos del periodo, y a falta de estos del patrimonio bruto del periodo anterior, cuando en definitiva no se regularice la conducta infractora.

Para determinar la sanción aplicable al caso, la Administración deberá tener en cuenta los criterios de atenuación de la multa consagrados en los ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 del ET (en la redacción que le dio el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016).

(vi) 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.

(vii) Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para todas las conductas infractoras del deber de informar ocurridas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, es decir, del 29 de diciembre de 2016.

2. **Revocar** los ordinales primero y segundo de la sentencia apelada. En su lugar,

***Negar** las pretensiones de la demanda.*

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ