

**SANCION POR NO INFORMAR – Tipificación. Cuantificación. Graduación. Es de carácter objetivo / REDUCCION DE LA SANCION – Requisitos / RESPUESTA EN LOS PLIEGOS DE CARGOS – No hace que desaparezca la sanción por no enviar información**

El artículo 651 del Estatuto Tributario tipifica la sanción por no informar como un mecanismo represor para los contribuyentes obligados a suministrar información tributaria y para aquéllos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, en cualquiera de tres eventos autónomos, a saber: Cuando no suministren la información y/o pruebas dentro del plazo en que deben hacerlo. Cuando entreguen la información con errores. Cuando suministran información distinta de la que se les pide. Al tenor de la misma norma, la cuantificación de la sanción se rige por los siguientes límites: Hasta el 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo extemporáneamente. Hasta el 0.5% de los ingresos netos cuando no sea posible establecer la base para tasarla, o la información no tuviere cuantía. Si no existieren ingresos, hasta el 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. Así mismo, el legislador previó la reducción de la sanción al 10% de su valor, cuando la omisión que la genera se subsana antes de notificarse el acto sancionatorio, o al 20%, si la enmienda se realiza dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de aquél. Los límites de tasación señalados, antecedidos de la preposición “hasta”, ponen de presente una facultad de graduación en cabeza de la autoridad fiscal, en virtud de la cual puede aplicar porcentajes de liquidación entre el 0,1% y el 4,9%. Al respecto, la Sala ha reiterado que “es evidente que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión ‘hasta el 5%’, se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria”, por tanto corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad, como ya se mencionó, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 651**

**SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION – La carga probatoria la tiene el contribuyente para demostrar que no estaba obligado a presentar la información / INGRESOS – Para efectos de la determinación de la sanción se toman los ingresos registrados el último día del año gravable declarado / DECLARACION TRIBUTARIA – Presunción de veracidad / PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO – Deben allegarse las pruebas para desvirtuar la sanción / PRUEBAS EN SEGUNDA INSTANCIA – No hay lugar a estudiarlas cuando no se aportaron previamente ante la Administración. Protección al derecho del debido proceso**

Y es que en los términos del artículo 1º de la Resolución 9704 de 1994, los únicos documentos del año 2004 que prestarían mérito probatorio en relación con la obligación omitida, son los correspondientes a la información en medio magnético que debe presentarse, no a las distintas fuentes de los ingresos brutos. Es así, porque la norma asoció explícitamente dichos ingresos a los del último día del año gravable 2003, como presupuesto de la obligación de declarar, de modo que para resolver el recurso de reconsideración la Administración no contaba con documentos probatorios que le permitieran examinar las fuentes de los ingresos

declarados y/o poner en duda su valor. Tal circunstancia valida por sí sola el análisis de tasación de la Resolución 150012007000007 del 22 de octubre del 2007, pues frente a la falta de evidencia documental en contra, era lo propio y jurídicamente procedente calcular la base de la sanción sobre los valores registrados en la declaración privada, en cuanto los hechos que consigna se encuentran cobijados por la presunción de veracidad prevista en el artículo 746 del E. T., siempre que sobre ellos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija. Ese criterio es apenas razonable en la medida en que la declaración tributaria es un acto de autoliquidación por parte del contribuyente, de quien se presume plena autonomía y disposición al momento de diligenciar los formularios respectivos y reportar las cifras de cada uno de sus renglones. Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 714 del E. T. y 14 del Decreto 3805 del 2003, se entiende que para cuando se impuso la sanción por no informar (3 de octubre del 2006), la declaración de renta del 2003, presentada el 5 de abril del 2004 ya había quedado en firme, sin que antes de ello se hubiere conocido cuestionamiento alguno sobre el valor de los ingresos brutos que aquella registró, porque, se repite, el pliego de cargos no fue contestado; ni menos aún trámite de corrección alguno para disminuir el valor a pagar declarado por afectación de ingresos, o para aumentar el saldo a favor, a la luz del artículo 589 ibídem.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 714 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746

**DAÑO – Su existencia no es presupuesto para imponer la sanción por no enviar información / SOCIOS – Sujetos pasivos llamados a asumir el pago de la obligación. Pueden ser sancionados por el incumplimiento de deberes formales / SOCIEDADES LIMITADAS Y ASIMILADAS – Responsabilidad de los socios frente al tributo / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION – No es necesario la vinculación de los socios para imponerla**

Las piezas procesales existentes no demuestran la efectiva entrega de la información en medios magnéticos del año 2004. Tal circunstancia, además de permitir deducir la prolongación en el tiempo de la omisión sancionada, constituye por sí sola un factor de entorpecimiento en el oportuno ejercicio de las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones, y, en esa medida, puede considerarse potencialmente generadora de daño para el fisco, en cuanto afecta su labor recaudatoria, con claros efectos negativos frente al haber de las arcas públicas sobre cuya protección recae un interés general. Por último, siendo las sociedades unas personas jurídicas distintas de sus socios individualmente considerados, asumen la calidad de destinatarios de las leyes tributarias, bien como sujetos pasivos llamados a asumir el pago de la obligación sustancial, ora como llamados a cumplir deberes formales, entre ellos el de informar. Bajo esa lógica, el eventual incumplimiento de los deberes atribuidos a tales entes societarios, en su condición de obligados tributarios aisladamente considerados, los hace sujetos sancionables individualizables y legitima su directa vinculación a los procesos de determinación correspondientes como obligados principales, independientemente de los socios que tengan. Al tenor del artículo 13 del E. T., las sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas se someten por sí mismas al impuesto sobre la renta y complementarios, y esa sujeción legal ocurre sin perjuicio de que sus respectivos socios, comuneros o asociados paguen el impuesto en forma proporcional a sus aportes, derechos o participaciones en utilidades. Para la Sala, las mencionadas sociedades quedan sujetas a la obligación establecida en el artículo 1º de la Resolución 9704 de 1994 (p. 8), en la misma forma que prevé el precepto legal referido, es decir, como directas destinatarias de la sanción prevista por el

incumplimiento de ese deber; y para imponer esa sanción no es necesaria la vinculación de los socios, comoquiera que la intervención de éstos sólo se previó en el ámbito de la responsabilidad, frente al pago de la misma.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 13

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejera ponente:** CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., treinta y uno (31) de mayo del dos mil doce (2012)

**Radicación numero:** 76001-23-31-000-2008-90208-01(18362)

**Actor:** GONZÁLEZ Y GONZÁLEZ LTDA

**Demandado:** DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

#### **FALLO**

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandada, contra la sentencia del 26 de febrero del 2010, por la cual el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos administrativos que sancionaron a la demandante por no enviar información en medios magnéticos correspondiente al año 2004.

Dicho fallo dispuso:

*“1. DECLÁRASE la nulidad de las Resoluciones números 150642006000058 del 10 de octubre del 2006 (sic) y 150012007000007 del 22 de octubre del 2007, proferidas por la Administración de Impuestos de Palmira.*

*2. DECLÁRASE a título de restablecimiento del derecho que la sociedad GONZÁLEZ Y GONZÁLEZ LTDA, no adeuda suma alguna.”*

#### **ANTECEDENTES**

La sociedad González y González Ltda. presentó declaración de impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2003, en la que registró ingresos netos por valor de \$1.974.731.000.

Previo pliego de cargos, frente al cual no se presentó respuesta alguna, y toda vez que el monto de ingresos señalado superaba el límite establecido en el art. 1º de la Resolución 9704 del 2004, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Palmira profirió la Resolución No. 150642006000058 del 3 de octubre del 2006, mediante la cual sancionó a la demandante por no haber presentado la información en medios magnéticos correspondiente al año 2004. El valor de la sanción se tasó en \$235.522.000.

Esta decisión se confirmó en sede del recurso de reconsideración interpuesto en su contra, a través de la Resolución No. 150012007000007 del 22 de octubre del 2007.

### **LA DEMANDA**

La sociedad González y González Ltda. solicitó la nulidad de las Resoluciones Nos. 150642006000058 del 3 de octubre del 2006 y 150012007000007 del 22 de octubre del 2007. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que no está obligada a presentar información en medios magnéticos por el año gravable 2004. Igualmente, solicitó que se condene a la demandada por costas procesales y agencias en derecho.

Invocó como violados los artículos 2 (inc. 2º), 29 y 228 de la C. P.; 95 (No. 9), 683, 742, 745, 776 y 828-1 del E. T.; y 84 del C. C. A. Sobre el concepto de violación expuso:

La DIAN violó el derecho de defensa y contradicción de la demandante, porque no tuvo en cuenta las pruebas que demuestran la realidad económica del negocio que desarrolla ni la primacía del derecho sustancial sobre el formal.

La garantía de una verdadera seguridad jurídica para todos los habitantes de la Nación se constituye por la realidad social en que se ejercen cada una de las actividades de la comunidad. No puede caerse en el mero formalismo de pasar por encima de la realidad.

González y González Ltda es una empresa dedicada a la distribución de productos de Bavaria S. A. con base en un contrato de adhesión en el que el distribuidor se obliga a comprar el producto a la fábrica y luego a venderlo, ganándose el flete

correspondiente. Aunque los ingresos son de Bavaria S. A., es el transportador quien los contabiliza al registrar la entrega del producto a la fábrica.

La demandante demostró su calidad de intermediaria en la operación de venta entre la fábrica y los distribuidores y consumidores minoristas, la cual no le da la posibilidad de incrementar el precio del producto ni de ganar una utilidad. Sus ganancias sólo provienen del flete pagado por el transporte, deducido del precio de venta al minorista y al consumidor final, que el transportador no puede alterar.

Los ingresos que la demandante percibió por dicha actividad durante los años 2003 y 2004, los demuestra el certificado de revisor fiscal aportado al proceso y los certificados de retención en la fuente expedidos por Bavaria S. A.

Los actos demandados constituyen una forma de responsabilidad objetiva, porque sólo tuvieron en cuenta el valor registrado como ingresos en la declaración de renta del año 2003, sin considerar el contrato de distribución de productos ni los certificados mencionados. Los soportes contables de la actora demuestran fácilmente sus verdaderos ingresos.

La actora fue juzgada sin una adecuada valoración probatoria y sin la aplicación del principio de justicia, en contravía del debido proceso y del deber de fundamentar las sanciones en los hechos que aparezcan probados en el expediente.

La indebida valoración de la prueba genera grandes dudas respecto de la procedencia de la sanción impuesta, porque no se basa en un juicio justo respecto de la adecuada comprensión del negocio de la demandante, lo cual viola el principio indubio contra fiscum.

La sanción impuesta no se tasó en forma proporcional al daño causado dentro de los principios de justicia y equidad tributaria. Una adecuada investigación gubernativa habría permitido comprobar que la labor de la demandante es la de un comerciante detallista que vende productos a pequeños comerciantes y usuarios finales.

Las declaraciones de la actora prueban las bajas operaciones de la empresa en el año 2004, con pagos a terceros por debajo de los topes requeridos para informar, reportables de una cifra global que nada aporta al fisco para sus cruces de información.

Ningún daño se causó al Estado para que la Administración aplicara la tarifa más alta de sanción, de modo que, al así hacerlo, desconoció la escala creciente entre el 0.1% y el 5% prevista en el artículo 651 del E. T. y se configuró un vicio de expedición irregular del acto sancionatorio.

Los socios y representantes legales de la accionante, como sociedad de responsabilidad limitada, tienen responsabilidad tributaria personal, subsidiaria y solidaria frente a las obligaciones legales y formales de aquella con el fisco. Por tanto, desde la emisión del pliego de cargos, debió informarse a unos y otros la existencia del proceso sancionatorio para que pudieran ejercer su derecho de defensa, conforme a la sentencia C-1201 del 2003; sin embargo, la DIAN omitió esa vinculación.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

La demandante no respondió el pliego de cargos notificado el 7 de marzo del 2006. Sólo al interponer recurso de reconsideración contra la resolución sanción aportó pruebas sobre transacciones realizadas en el año 2004, ninguna de las cuales prestaba mérito para desvirtuar la presunción de legalidad del acto sancionatorio, toda vez que éste se basó en los ingresos percibidos durante el año 2003.

Para ese año - el 2003 - era obligatorio enviar la información señalada, por cuanto el valor de ingresos netos declarados (\$1.974.731.000) superaba el límite establecido en la Resolución 9704 del 2004 (\$1.700.000.000).

El no envío de información causó un daño a la Administración, porque le impidió realizar una adecuada y oportuna depuración del impuesto y ordenar los cruces de información con terceros para un debido control de aquél. De acuerdo con ese daño se aplicó la gradualidad de la sanción.

Aunque el acto sancionatorio no fue puesto en conocimiento de los deudores solidarios, la actuación fiscal de determinación se surtió ante el representante legal

de la demandante, quien en tal calidad interpuso el respectivo recurso de reconsideración contra la resolución sanción, además de ser socio mayoritario de dicha persona jurídica.

La falta de vinculación de todos los deudores solidarios no conlleva la nulidad de la actuación surtida contra la sociedad, porque tanto a ésta como a su representante legal se les comunicó oportunamente la existencia del proceso de determinación, garantizándoles sus derechos de defensa, contradicción y debido proceso. La omisión en la comunicación a otros deudores sólo afecta las actuaciones relacionadas con ellos, y no invalida los demás trámites surtidos conforme a las disposiciones legales.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló los actos demandados y, como restablecimiento del derecho, declaró que la actora no adeudaba suma alguna por la sanción impuesta. Para fundamentar tales decisiones señaló:

La demandante no aportó el contrato suscrito con Bavaria S. A. lo cual impide corroborar sus afirmaciones en relación con las condiciones de reventa de los productos de esa empresa, sobre los que no podía incrementar el precio previamente establecido, y con el origen de esos ingresos, asociado a fletes pagados en el servicio de transporte de dichos productos.

Las declaraciones de renta de los años 2003 y 2004 permiten deducir que la actora es sujeto pasivo de la obligación de enviar información en medios magnéticos por el segundo de dichos años. Dado que los actos demandados no tuvieron en cuenta los soportes de los ingresos declarados en el año 2003, el 5% de las sumas sobre las cuales no se suministró información no podía calcularse con base en el valor de dichos ingresos, toda vez que las sanciones deben tener apoyo legal y fundarse en presunciones respecto de las cuales exista certeza, de acuerdo con el artículo 651 del E. T.

La Administración estaba obligada a analizar el hecho sancionable y los presupuestos para imponer la sanción, pues los literales a), e), f), h), i) y k) del

artículo 631 ibídem sugieren que aquélla – la sanción - debe tener en cuenta los soportes legales que motivaron las cifras declaradas. Toda vez que ello no se hizo, los actos demandados se expidieron con violación del debido proceso.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandada apeló la sentencia. Al efecto, adujo:

El Tribunal reconoció que la demandante estaba obligada a enviar la información en medios magnéticos de que tratan los literales a), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del E. T., permitiéndole al contribuyente oponerse a la misma dentro de las diferentes oportunidades legales.

La base de la sanción se tasó de acuerdo con dichos literales, liquidándose en \$4.710.444.000; y sobre esa base se aplicó el porcentaje previsto en el inciso 1º del literal a) del artículo 651 ibídem, porque el contribuyente no allegó pruebas que desvirtuaran el fundamento de la sanción.

Si la determinación de la sanción no tuvo en cuenta los soportes de los ingresos, el Tribunal podía tasarla directamente y no anular los actos demandados, porque ya se había aceptado que la contribuyente estaba obligada a enviar información en medios magnéticos.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La DIAN reiteró algunos argumentos del recurso y evocó la sentencia del 26 de marzo del 2009, exp. 16169, del Consejo de Estado, en la que se advirtió que la entrega de la información con la respuesta al pliego de cargos no hace desaparecer la irregularidad sancionada, sino que simplemente es un mecanismo para atenuarla.

La actora no alegó de conclusión.

El Ministerio Público no conceptuó.

### **CONSIDERACIONES**

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la Administración de Impuestos de Palmira – Valle impuso a la actora sanción por no enviar información.

En los términos de la apelación, el problema jurídico se contrae a establecer si la sanción impuesta viola el debido proceso por haberse tasado en el 5% del valor de los ingresos registrados en la declaración de renta del año 2003, sin considerar los soportes de los mismos.

Al respecto se observa:

El artículo 651 del Estatuto Tributario tipifica la sanción por no informar como un mecanismo represor para los contribuyentes obligados a suministrar información tributaria y para aquéllos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, en cualquiera de tres eventos autónomos, a saber:

- Cuando no suministren la información y/o pruebas dentro del plazo en que deben hacerlo.
- Cuando entreguen la información con errores.
- Cuando suministran información distinta de la que se les pide.

Al tenor de la misma norma, la cuantificación de la sanción se rige por los siguientes límites:

1. **Hasta** el 5% de las sumas respecto de las cuales **no se suministró la información exigida**, se suministró en forma errónea o se hizo extemporáneamente.
2. **Hasta** el 0.5% de los ingresos netos cuando no sea posible establecer la base para tasarla, o la información no tuviere cuantía. Si no existieren ingresos, hasta el 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.

Así mismo, el legislador previó la reducción de la sanción al 10% de su valor, cuando la omisión que la genera se subsana antes de notificarse el acto sancionatorio, o al 20%, si la enmienda se realiza dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación de aquél<sup>1</sup>.

Los límites de tasación señalados, antecedidos de la preposición “hasta”, ponen de presente una facultad de graduación en cabeza de la autoridad fiscal, en virtud de la cual puede aplicar porcentajes de liquidación entre el 0,1% y el 4,9%.

Al respecto, la Sala ha reiterado que “es evidente que cuando el artículo 651 del Estatuto Tributario utiliza la expresión ‘hasta el 5%’, se le está otorgando a la Administración un margen para graduar la sanción, pero esta facultad no puede ser utilizada de forma arbitraria”, por tanto corresponde al funcionario fundamentar su decisión de imponer el tope máximo con argumentos que deben atender no sólo los criterios de justicia y equidad, como ya se mencionó, sino también los de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, tal y como fue expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998<sup>2</sup>.

Así mismo, refiriéndose a entregas de información junto con las respuestas a los pliegos de cargos, ha señalado que el hecho de que la Administración pueda validarla “no es una forma de subsanar la omisión, porque ello implicaría que desapareciera la extemporaneidad en la entrega de la información; sino que constituye simplemente un mecanismo para atenuar la sanción por la omisión efectivamente ocurrida<sup>3</sup>”. Lo anterior, porque la sanción por no informar fue prevista con un carácter eminentemente objetivo.

Ahora bien, el artículo 1º de la Resolución No. 09704 del 25 de octubre del 2004, dispuso:

***“Las personas naturales, personas jurídicas y demás entidades, que se relacionan a continuación y que en el último día del año gravable 2.003 hubieren poseído un patrimonio bruto superior a***

---

<sup>1</sup> Para tal efecto, se requiere que el obligado presente un memorial de aceptación de la sanción reducida, en el cual acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

<sup>2</sup> Sentencias de 20 de abril del 2001, exp. 11658, 20 de febrero y 4 de abril del 2003, exps. 12736 y 12897, 15 de junio del 2006, exp. 2003-00453-01, y 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

<sup>3</sup> Sentencia del 26 de marzo del 2009, exp. 16169.

**tres mil trescientos sesenta y ocho millones ochocientos mil pesos (\$3.368.800.000), o cuando los ingresos brutos de dicho año hubieren sido superiores a un mil setecientos millones de pesos (\$1.700.000.000), deberán presentar por el año gravable 2.004 la siguiente información en medio magnético:**

(...)

**1. Las Personas Jurídicas calificadas o no como Grandes Contribuyentes obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio, sean Entidades Públicas o Privadas y las Personas Naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios, están obligadas a suministrar la información de que tratan los literales e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario.**

(...)"

Acorde con el artículo 18 de la misma resolución, la fecha límite de entrega de información para los contribuyentes cuyo último dígito de Nit fuera 5, era el 23 de mayo del 2005.

La sociedad González y González Ltda., como persona jurídica con el número de Nit. 815002355 y actividad económica identificada con el Código 6042 (transporte intermunicipal de carga por carretera), presentó declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año 2003 (fl. 22, c. 1), en la que registró un patrimonio bruto de \$57.621.000 **y unos ingresos brutos de \$1.974.731.000** (fl. 22, c. 1).

Las características anteriores sujetaron al ente societario demandante a la obligación prevista en el artículo 1º de la mencionada Resolución 09704; no obstante, como al 28 de febrero del 2006 no se había entregado la información que debía suministrarse, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Palmira profirió pliego de cargos contra la accionante, notificado el 7 de marzo del 2006. Sobre tal diligencia no se planteó ninguna discusión.

Dado que la demandante no contestó el pliego expedido, que la omisión en la entrega no fue subsanada y que tampoco se demostró el pago de la sanción propuesta, se impuso oficialmente por \$235.522.000, correspondiente a la tarifa máxima del 5% prevista en el literal a) del artículo 651 del E. T. y aplicada sobre el valor de \$4.710.444.000, y resultante de la sumatoria de los conceptos respecto

de los cuales no se suministró la información, a saber: renglones 72, 76, 69, 57, 55 y 56, 68, 82, 86, 95.

Según el recurso de reconsideración interpuesto contra la decisión anterior, los únicos ingresos obtenidos **durante el año gravable 2004** fueron los provenientes del contrato de distribución y reparto de los productos de la empresa Bavaria S. A., que ascendieron a \$115.731.890.35 por servicio de transporte de carga, \$2.610.000 por compras en general y \$450.000 por renta servicios en general (fl. 24-25, c. 2).

Por tanto, al valor consignado en el renglón 45 se le incluyeron \$2.185.879.110 por concepto de ingresos por distribución de productos de Bavaria, que fiscalmente se tratan como ingresos de terceros y constituyen el único ingreso real de la sociedad por distribución y reventa según el contrato de transporte suscrito con dicha empresa. En virtud de ese convenio, la contribuyente se obligó a vender los productos de Bavaria al mismo precio que se los daba la empresa, y de acuerdo con el peso que tuvieran le liquidaban el valor de los fletes.

El cargo de nulidad que motivó la anulación dispuesta por el a quo, predica que la Administración violó el derecho de defensa de la sancionada, porque no tuvo en cuenta los soportes de los ingresos obtenidos durante el año 2003.

No obstante, es un hecho para la Sala que al no haberse contestado el pliego de cargos, tampoco se entregó la información sobre la cual recaía la obligación establecida en el artículo 1º de la Resolución 9704, ni ningún documento relacionado con los ingresos brutos declarados por el año 2003.

Se encuentra igualmente que esos documentos tampoco se aportaron al momento de recurrirse la resolución sanción, pues la impugnante solicitó expresamente una prórroga para entregar las pruebas que respaldaban sus afirmaciones, dado el robo de facturas de compra a Bavaria, de pagos mensuales de retención en la fuente, de pagos de personal y de costos varios, según relación de la denuncia correspondiente (fl. 28).

Pero más allá de ello, se observa que las pruebas finalmente aportadas en la actuación gubernativa, entre las cuales tampoco figura el contrato de transporte y/o distribución celebrado con Bavaria S. A., corresponden a la vigencia gravable

2004 (fls. 39-41, 44-49, 51-54, c. a.), siendo, en consecuencia, impertinentes e inconducentes para probar los ingresos brutos del año gravable 2003.

Y es que en los términos del artículo 1º de la Resolución 9704 de 1994, los únicos documentos del año 2004 que prestarían mérito probatorio en relación con la obligación omitida, son los correspondientes a la información en medio magnético que debe presentarse, no a las distintas fuentes de los ingresos brutos.

Es así, porque la norma asoció explícitamente dichos ingresos a los del último día del año gravable 2003, como presupuesto de la obligación de declarar, de modo que para resolver el recurso de reconsideración la Administración no contaba con documentos probatorios que le permitieran examinar las fuentes de los ingresos declarados y/o poner en duda su valor.

Tal circunstancia valida por sí sola el análisis de tasación de la Resolución 150012007000007 del 22 de octubre del 2007, pues frente a la falta de evidencia documental en contra, era lo propio y jurídicamente procedente calcular la base de la sanción sobre los valores registrados en la declaración privada, en cuanto los hechos que consigna se encuentran cobijados por la presunción de veracidad prevista en el artículo 746 del E. T., siempre que sobre ellos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

Ese criterio es apenas razonable en la medida en que la declaración tributaria es un acto de autoliquidación por parte del contribuyente, de quien se presume plena autonomía y disposición al momento de diligenciar los formularios respectivos y reportar las cifras de cada uno de sus renglones.

Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 714 del E. T. y 14 del Decreto 3805 del 2003, se entiende que para cuando se impuso la sanción por no informar (3 de octubre del 2006), la declaración de renta del 2003, presentada el 5 de abril del 2004 ya había quedado en firme, sin que antes de ello se hubiere conocido cuestionamiento alguno sobre el valor de los ingresos brutos que aquella registró, porque, se repite, el pliego de cargos no fue contestado; ni menos aún trámite de corrección alguno para disminuir el valor a pagar declarado por afectación de ingresos, o para aumentar el saldo a favor, a la luz del artículo 589 ibídem.

Así las cosas, y contrario a lo sostenido por el a quo, la Sala no advierte violación alguna del debido proceso por parte de la DIAN, porque lejos de negarse a valorar deliberada e injustificadamente las pruebas aportadas en la vía gubernativa, lo que hizo fue desestimarlas por evidentes razones de impertinencia e inconducencia.

No puede ahora el actor, con los documentos adjuntos al libelo, pretender subsanar su falta de técnica probatoria ante la DIAN y provocar de la autoridad judicial un análisis propio de la autoridad fiscal, con base en legajos que no se aportaron a la actuación de determinación de la sanción.

Ello, además de dejar en claro que éste no es un caso de mejoramiento de pruebas aportadas en la actuación gubernativa, respecto de la cual la Sala ha manifestado su aceptación, constituye una evidente usurpación de competencia que implicaría violar palmariamente el debido proceso administrativo en cuanto desconocería las etapas probatorias con que cuenta el contribuyente para aportar pruebas, así como el derecho de la Administración de Impuestos a defender la legalidad de sus decisiones de acuerdo con la realidad fáctica y jurídica que existe al momento de expedirlas.

Lo anterior, unido a que el control de legalidad de los actos administrativos recae sobre los vicios de competencia, causa, motivo, finalidad y procedimiento que afectan el proceso de formación de aquéllos, y no sobre circunstancias ulteriores como en efecto sería la entrega posterior, en sede judicial, de las pruebas que debieron allegarse para proferir esos actos; se mantiene la presunción de legalidad de los actos acusados, correspondiéndole a la Sala revocar la sentencia apelada para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

Los demás cargos de nulidad, relacionados con la expedición irregular de la resolución sanción por no haberse probado el daño que la omisión en la entrega de la información ocasionó al Estado, y con la falta de vinculación directa de los deudores solidarios y subsidiarios al proceso de determinación de la sanción, no alteran el fallo desestimatorio porque:

Las piezas procesales existentes no demuestran la efectiva entrega de la información en medios magnéticos del año 2004. Tal circunstancia, además de permitir deducir la prolongación en el tiempo de la omisión sancionada, constituye por sí sola un factor de entorpecimiento en el oportuno ejercicio de las facultades

de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones, y, en esa medida, puede considerarse potencialmente generadora de daño para el fisco, en cuanto afecta su labor recaudatoria, con claros efectos negativos frente al haber de las arcas públicas sobre cuya protección recae un interés general.

Por último, siendo las sociedades unas personas jurídicas distintas de sus socios individualmente considerados, asumen la calidad de destinatarios de las leyes tributarias, bien como sujetos pasivos llamados a asumir el pago de la obligación sustancial, ora como llamados a cumplir deberes formales, entre ellos el de informar.

Bajo esa lógica, el eventual incumplimiento de los deberes atribuidos a tales entes societarios, en su condición de obligados tributarios aisladamente considerados, los hace sujetos sancionables individualizables y legitima su directa vinculación a los procesos de determinación correspondientes como obligados principales, independientemente de los socios que tengan.

Al tenor del artículo 13 del E. T., las sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas se someten por sí mismas al impuesto sobre la renta y complementarios, y esa sujeción legal ocurre sin perjuicio de que sus respectivos socios, comuneros o asociados paguen el impuesto en forma proporcional a sus aportes, derechos o participaciones en utilidades.

Para la Sala, las mencionadas sociedades quedan sujetas a la obligación establecida en el artículo 1º de la Resolución 9704 de 1994 (p. 8), en la misma forma que prevé el precepto legal referido, es decir, como directas destinatarias de la sanción prevista por el incumplimiento de ese deber; y para imponer esa sanción no es necesaria la vinculación de los socios, comoquiera que la intervención de éstos sólo se previó en el ámbito de la responsabilidad, frente al pago de la misma.

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

**FALLA**

**1. REVÓCASE** la sentencia del 26 de febrero del 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad González González y Cía Ltda. contra la DIAN. En su lugar, se dispone:

**NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda

2. Reconócese personería para actuar como apoderado de la DIAN al abogado Marco Alejandro Apone Patiño, conforme al poder visible en el folio 152 de este cuaderno.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA  
Presidente

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ