

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS - Obligados a declarar / SOCIEDAD LIMITADA Y ASIMILADAS - Son contribuyentes del impuesto sobre la renta / PERIODO FISCAL DE PERSONAS JURIDICAS LIQUIDADAS EN EL AÑO GRAVABLE - Culmina con la aprobación del acta de liquidación / OBLIGACION DE DECLARAR RENTA DE SOCIEDAD INACTIVA - El reconocimiento de su inactividad, con la cancelación en el RUT de su responsabilidad frente al IVA, no desvirtúa la obligación de declarar renta por el periodo fiscal comprendido entre el inicio de la liquidación y la aprobación del acta de la misma / OBLIGACION DE DECLARAR RENTA - La prueba testimonial es inconducente para desvirtuarla**

En lo que respecta a la obligación formal de declarar, el artículo 591 del Estatuto Tributario dispuso: *“Art. 591. Quiénes deben presentar declaración de renta y complementarios. Están obligados a presentar declaración el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 1987 y siguientes, todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto, con excepción de los enumerados en el artículo siguiente”* (...) Así mismo, de conformidad con los artículos 12 y 13 del Estatuto Tributario, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, *“Las sociedades y entidades nacionales”* dentro de las que se encuentran las sociedades limitadas y asimiladas. Conforme con las anteriores disposiciones, la actora es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios pues se trata de una sociedad limitada, no exceptuada de la obligación formal de presentar la declaración tributaria, por no estar dentro de los supuestos previstos en el artículo 592 ibídem. Así las cosas, como contribuyente sometido al impuesto sobre la renta y complementarios, debió cumplir con el deber formal de presentar la declaración del gravamen referido, por el ejercicio 2003, sin importar su inactividad o el monto de los ingresos percibidos, siempre y cuando no estén exceptuados expresamente por la norma. Acorde con lo expuesto, el artículo 595 del Estatuto Tributario previó que el periodo fiscal de las personas jurídicas, liquidadas en el transcurso del año gravable, termina con la aprobación del acta de liquidación respectiva, por lo que deben cumplir con la obligación de presentar la declaración respecto del periodo comprendido entre el inicio de la liquidación y la aprobación del acta de la misma. Al respecto, cabe anotar que en el expediente no obra el acta de liquidación de la sociedad actora. Por lo tanto, el Auto de Archivo número 300632006000606 del 6 de marzo de 2006, por medio del cual se canceló en el RUT la responsabilidad de la sociedad demandante, respecto del impuesto sobre las ventas, y se reconoció que la sociedad se encontraba inactiva desde el 6 de marzo de 2003, en nada desvirtúa el deber de declarar el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, por el periodo comprendido entre el 1 de enero del año 2003 y el 6 de marzo del mismo año, fecha en que fue reconocida su inactividad. Finalmente, la Sala no comparte la supuesta violación del derecho al debido proceso y a la defensa, alegada por la empresa, por la falta de práctica de la prueba testimonial decretada por el Tribunal mediante auto del 24 de septiembre de 2010, pues a pesar de que el testigo alegó la imposibilidad de asistir a la diligencia dispuesta para tal efecto, lo cierto es que éste no justificó su inasistencia durante los tres días siguientes a la realización de la audiencia, como lo ordena el artículo 225 del Código de Procedimiento Civil. Además, se trata de una prueba inconducente para demostrar que a la actora no asistía la obligación de declarar.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 12 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 13 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 591 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 592 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 595

**NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente:** Se estudió la legalidad de los actos administrativos por los que la DIAN sancionó a Comercializadora Internacional y Comunicaciones Ltda. - Intracom Ltda. por no declarar el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó la nulidad de tales actos, tras concluir que dicha sociedad estaba obligada a declarar renta por el ejercicio fiscal 2003, pese a que la administración reconoció que estaba inactiva desde el 6 de marzo de ese año. Lo anterior, en razón de que el periodo fiscal de las personas jurídicas liquidadas durante el año gravable culmina con la aprobación del acta de liquidación, de modo que están obligadas a presentar el denunciado de renta por el periodo comprendido entre el inicio de la liquidación y la aprobación del acta de la misma, deber que la actora omitió y que dio lugar a la sanción que se le impuso en los actos acusados. Al respecto la Sala precisó que el reconocimiento de la inactividad de una sociedad, mediante la cancelación en el RUT de su responsabilidad frente al IVA, no desvirtúa su deber de presentar la declaración del impuesto sobre la renta por el periodo fiscal que va desde el inicio de la liquidación y la aprobación del acta de la misma.

**SANCION POR NO DECLARAR - Hace parte del procedimiento de aforo. Presupuestos / PROCEDIMIENTO DE AFORO - Etapas. Comprende el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación de aforo / LIQUIDACION DE AFORO - Plazo para expedirla. Debe tener el mismo contenido de la liquidación de revisión / LIQUIDACION DE AFORO - Es la oportunidad legal para discutir las bases de cuantificación del tributo y el monto del mismo**

[...] para efectos de establecer el objeto de la sanción por no declarar, es menester señalar que la imposición de la misma hace parte del procedimiento de aforo, del cual, además, hacen parte el emplazamiento para declarar y la liquidación de aforo: Los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario disponen que el proceso de aforo inicia con el emplazamiento para declarar, que es un acto preparatorio mediante el cual la Administración invita al contribuyente, previa determinación de su obligación formal de declarar, a que cumpla con este deber dentro del término de un mes y le advierte sobre las consecuencias de no hacerlo. Si transcurre el término señalado sin que el interesado presente la respectiva declaración, la Administración está obligada a imponerle la sanción por no declarar, prevista en el artículo 643 del Estatuto Tributario porque el objeto del acto sancionatorio está dado únicamente por el incumplimiento del deber formal de declarar [...] Así las cosas, los supuestos para la imposición de la sanción son: i) la comprobación previa del deber de declarar; ii) la expedición del emplazamiento para declarar; iii) la no presentación de la declaración por parte del contribuyente, dentro del término de un mes contado a partir de la notificación del emplazamiento y, iv) la tasación e imposición de la sanción en los términos previstos por el artículo 643 del Estatuto Tributario, para lo que se debe tomar el monto superior de los conceptos indicados por la norma [...] Conviene precisar que una vez adelantados los procedimientos relacionados con el emplazamiento para declarar y la sanción por no declarar, la Administración cuenta con un periodo de cinco años para expedir la liquidación de aforo, como lo dispone el artículo 719 del Estatuto Tributario, según el cual, dicho acto *“tendrá el mismo contenido de la liquidación de revisión, señalado en el artículo 712”*, siendo esta la oportunidad legal para discutir las bases de la cuantificación del tributo y el monto del mismo.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 643 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 715 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 716 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 717 / ESTATUTO TRIBUTARIO -

ARTICULO 718 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 719

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el procedimiento de aforo se reitera la sentencia de la Sección Cuarta de 3 de julio de 2013, Radicación 11001-03-27-000-2010-00011-00(18231), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de julio de dos mil catorce (2014).

**Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00080-01(18829)**

**Actor: COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL Y COMUNICACIONES LIMITADA – INTRACOM LTDA.**

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 16 de marzo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la Comercializadora Internacional y Comunicaciones Limitada – INTRACOM Ltda., contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, que negó las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

Mediante el Auto de Apertura número 300632008002650 del 5 de julio de 2008, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de la Personas Jurídicas de Bogotá D.C., inició investigación administrativa a la actora en relación con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003.

El 30 de julio de 2008, expidió el Emplazamiento para Declarar número 300632008000173, que fue respondido por el contribuyente mediante escrito del 1º de septiembre de 2008.

Por medio de la Resolución Sanción número 300642008000253 del 29 de octubre de 2008, la División de Liquidación de la mencionada Administración le impuso una sanción de \$208.619.000 por no presentar la declaración de renta por el año gravable 2003.

Frente a la resolución señalada, la demandante interpuso el recurso de reconsideración que fue resuelto mediante la Resolución número 900085 del 30 de octubre de 2009, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

### LA DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

**“PRIMERA.-** Que se declare nulo (sic) la RESOLUCIÓN SANCIÓN POR NO DECLARAR número 300642008000253 del 29 de octubre de 2008 proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuesto (sic) de las Personas Jurídicas de Bogotá (Hoy, Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá), por medio del cual (sic) impuso sanción por no haber presentado la declaración de RENTA por el periodo 1º del año gravable 2003 al contribuyente **COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL Y COMUNICACIONES LIMITADA INTRACON LIMITADA**, por la suma de DOSCIENTOS OCHO MILLONES SESCIENTOS DIEZ Y NUEVE MIL PESOS MCTE (\$208.619.000).

**SEGUNDO.-** Que se declare nulo (sic) la RESOLUCIÓN número 900085 del 30 de Octubre de 2009, notificada personalmente el día 9 de noviembre de 2009, por medio de la cual la Oficina de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, **confirmó** la Resolución Sanción por No Declarar Número 300642008000253 de octubre 29 de 2008.

**TERCERO.-** Como consecuencia de lo anterior, y a título del (sic) restablecimiento del derecho inculcado con tales actos, de manera especial, solicito **SE ARCHIVE** el proceso sancionatorio contra la sociedad que represento”. (Mayúscula y negrilla original).

Invocó como disposiciones violadas los artículos 1º, 2º, 29, 83, 89, 95-9 y 228 de la Constitución Política; 2º, 3º, y 85 del Código Contencioso Administrativo; 27 y 683 del Estatuto Tributario y; 11 de la Ley 446 de 1998.

#### **Concepto de la violación.**

Dijo que en la respuesta al emplazamiento para declarar explicó las razones por las que no estaba obligada a declarar y anexó las pruebas respectivas; sin embargo, el escrito no fue firmado por el representante legal de la sociedad, siendo esta la razón por la que la Administración no valoró las justificaciones efectuadas.

Indicó que conforme con los artículos 83 de la Constitución Política y 11 de la Ley 446 de 1998, se presume la autenticidad y autoría de la respuesta aportada, porque en el caso de marras fue el representante legal quien la presentó. Por lo tanto, consideró que la falta de valoración de la respuesta dada al requerimiento para declarar violó sus derechos a la defensa y al debido proceso, lo que implica la falta de motivación de los actos administrativos demandados.

Manifestó que según el artículo 228 de la Constitución Política, los operadores administrativos deben propender por la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, lo que aplica para las normas que regulan el derecho tributario, circunstancia que fue puesta de presente por la Corte Constitucional en las sentencias C-015 de 1993 y C-957 de 1999.

Transcribió el artículo 3º del Código Contencioso Administrativo, relativo al principio de eficacia, para explicar que el objeto del derecho procedimental consiste en garantizar el cumplimiento del derecho sustancial y, por tanto, la Administración no puede excusar la inobservancia de la respuesta dada al emplazamiento en una mera formalidad (firma del representante legal) y desconocer la realidad y las consecuencias del derecho material.

Adujo que la misma Administración, al archivar el proceso adelantado en su contra por el año gravable 2004, reconoció que la empresa se encontraba inactiva desde el 6 de marzo de 2003, lo que además le fue informado a la DIAN en la respuesta al requerimiento por el periodo discutido (2003).

Alegó que es contradictorio que la Administración haya sancionado a la actora por el periodo discutido bajo el programa "OY" (omisos) y que en la investigación adelantada por el año gravable 2004, bajo el programa "OF" (obligación formal), la absolviera por los mismos hechos.

Citó el artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual los funcionarios de impuestos deben buscar la recta aplicación de las leyes mediante la observancia del espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de lo que la ley le impone.

Precisó que los supuestos ingresos percibidos durante el año gravable discutido (2003), fueron causados y declarados en el periodo anterior (2002). Además, afirmó que durante el año 2003 la empresa no expidió ninguna factura.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Advirtió que el actor se encuentra activo en el Registro Único Tributario y está obligado a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, como lo ordena el artículo 591 del Estatuto Tributario.

Señaló que de la información exógena recaudada de terceros se estableció que el contribuyente realizó transacciones que lo obligaban a presentar la declaración por el impuesto y periodo referidos y, por tanto, los actos demandados se fundaron en las pruebas recaudadas durante el ejercicio de las facultades de fiscalización que legalmente le han sido atribuidas a la DIAN, con la observancia de los procedimientos establecidos para el efecto.

Se refirió al valor probatorio de los documentos y a su regulación legal en el Código de Procedimiento Civil, para resaltar que un documento es auténtico cuando existe certeza de quien lo elaboró, circunstancia que se acredita con la firma del mismo. En tal sentido, dejó entrever que la respuesta aportada por la actora al emplazamiento para declarar, no acreditó tal condición y, por ende, carece de valor probatorio.

Anotó que el debido proceso es aplicable a todas las actuaciones de carácter judicial o administrativo y conlleva el acatamiento del ordenamiento constitucional y legal aplicable. Por esto, consideró que en el procedimiento administrativo adelantado, la demandante conoció los documentos que sirvieron de base para la decisión adoptada, sin que ejerciera su derecho a la defensa y entrara a desvirtuarlos como legalmente le correspondía.

Afirmó que el auto de archivo expedido respecto del impuesto sobre las ventas, por el año 2004, no implicó la cesación de las labores de investigación y determinación de la DIAN en las demás averiguaciones adelantadas al contribuyente. Además, aseguró que dicho auto se dio como una exoneración para presentar las declaraciones tributarias del impuesto sobre las ventas, lo que difiere de la obligación de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Aclaró que todas las sociedades, sin importar que hayan permanecido inactivas y no hayan percibido ingresos, deben presentar la respectiva declaración de renta a partir del periodo fiscal de su constitución.

Reiteró que en el expediente está demostrado que el contribuyente percibió ingresos durante el año gravable 2003, hecho que no fue desvirtuado por éste en las oportunidades procesales pertinentes, como son la respuesta al emplazamiento para declarar y el recurso de reconsideración presentado.

#### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimó las súplicas de la demanda por los motivos que a continuación se resumen:

Destacó los siguientes hechos probados en el expediente:

- Declaración de renta y complementarios del año gravable 2002, presentada el 7 de abril de 2003.

- Auto de Archivo número 300632006000606 del 3 de junio de 2006, relativo a la cancelación de la responsabilidad en ventas de la sociedad, por encontrarse inactiva desde el 6 de marzo de 2003.
- Auto de Apertura del 5 de julio de 2008 dictado dentro del programa “OY” Omisos Impuesto sobre la Renta.
- Emplazamiento para Declarar del 30 de julio de 2008 y la respuesta al mismo presentada el 1º de septiembre del mismo año.
- Resolución Sanción por no Declarar del 29 de octubre de 2008; recurso de reconsideración del 9 de diciembre del mismo año y Resolución del 30 de octubre de 2009 que confirmó el acto sancionatorio.

Reprodujo los artículos 643, 715 y 716 del Estatuto Tributario que señalan el procedimiento para imponer la sanción por no declarar el impuesto sobre la renta, e indicó que para la fecha de expedición del emplazamiento para declarar la actora se encontraba inscrita en el RUT como “*ACTIVO NORMAL*”, con la responsabilidad formal sobre el gravamen referido.

Hizo alusión a la información exógena recaudada por la Administración, que dio cuenta de los movimientos financieros realizados por la demandante durante el año gravable 2003 y precisó que la sanción impuesta tomó como base el monto superior entre las consignaciones bancarias, los ingresos brutos determinados y los ingresos brutos de la última declaración, siendo este último concepto el que sirvió para la tasación de la misma.

Echó de menos la presentación, por parte de la actora, de las pruebas contables tendientes a desvirtuar lo afirmado por la Administración.

Consideró que si bien el memorial de respuesta al emplazamiento para declarar no fue firmado por el representante legal de la sociedad y por tal razón no fue tenido en la cuenta por la Administración, las pruebas documentales incorporadas con dicho documento no desvirtúan los fundamentos de los actos administrativos, lo que hace inocua la valoración del mismo. Por tal razón, anotó que la demandada no violó el derecho de defensa del contribuyente, a quien le correspondía desvirtuar las cifras incorporadas en el procedimiento adelantado.

Con respecto a la violación del principio de buena fe y al espíritu de justicia alegada por la actora, por la expedición del auto de archivo correspondiente al impuesto sobre la renta del año 2004, transcribió los artículos 591, 592 y 614 del Estatuto Tributario e indicó que dicho acto obedeció al cese de actividades informado por el contribuyente, que condujo a la “cancelación de responsabilidad en ventas ante el RUT”, situación que corresponde al programa “OF” de obligaciones formales por el periodo 2004, que difiere del año gravable objeto de la *litis* y que, además, no tiene la virtualidad de enervar los actos administrativos discutidos.

Resaltó que el emplazamiento para declarar se dio dentro del programa “OY” Omisos en el impuesto sobre la renta, cuyo fin consistió en que la actora cumpliera con la obligación formal de declarar dicho tributo por el año gravable 2003.

Concluyó que la actuación de la DIAN se ajustó a derecho pues está probado que la actora recibió ingresos durante el año gravable 2003, sin que esto fuera desvirtuado por la interesada.

#### **RECURSO DE APELACIÓN**

La actora apeló la sentencia de primera instancia y, para el efecto, expuso los siguientes argumentos:

Se opuso a la desestimación de la respuesta del emplazamiento para declarar, por parte del *a quo* pues, a su juicio, este documento constituye un medio de defensa con el que cuenta el contribuyente para demostrar que no está obligado a declarar, e independientemente de la validez de las razones allí expuestas, éstas deben ser valoradas por la Administración.

Explicó que el derecho de defensa se traduce en la facultad que tiene el administrado de conocer y controvertir las actuaciones que lo afectan, por lo que la Administración debe garantizar el ejercicio de este derecho, mediante la valoración de la respuesta aludida.

Expuso que la ausencia de valoración de las pruebas y argumentaciones aportadas por el contribuyente en la respuesta aludida, y la posterior imposición de la sanción por no declarar, implica que la Administración no las controvertió en su momento y, por tal motivo, de nada sirve la valoración efectuada por el Tribunal.

Criticó el análisis hecho por el *a-quo* sobre el auto de archivo expedido en el proceso adelantado por el impuesto sobre la renta del periodo 2004, por estimar que las razones de inconformidad expuestas en ese proceso fueron las mismas del *sub-examine*, por lo que la decisión debió ser igual para los dos casos.

Frente a la carencia de la prueba contable señalada por el juez de primera instancia, observó que en materia tributaria no existe el sistema de “*tarifa legal*” de la prueba, por lo que los hechos discutidos pueden ser demostrados por cualquier medio probatorio legalmente admitido. Por esto, reiteró que en la demanda se afirmó que los ingresos reportados por terceros fueron causados y declarados en el año 2002, como consta en la declaración del impuesto sobre la renta de dicho periodo, que fue aportada en su oportunidad.

Relató que en el procedimiento adelantado en vía jurisdiccional se ordenó la práctica de la prueba testimonial pedida en la demanda; sin embargo, con anterioridad a la fecha dispuesta para su práctica se solicitó el aplazamiento de la diligencia, lo que fue desechado por el Tribunal que, en su lugar, corrió traslado a las partes para alegar de conclusión, violando sus derechos al debido proceso y a la defensa.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La actora** no presentó alegatos de conclusión.

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y agregó que dada la naturaleza del proceso sancionatorio que se sigue, no es procedente evaluar si el contribuyente realizó, o no, operaciones económicas en el año gravable 2003, pues este tema debe ser tratado en el procedimiento de determinación del tributo a que haya lugar.

**El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que le impusieron a la actora sanción por no declarar el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003.

Para tal efecto, la Sala debe determinar si la actora, que se encontraba inactiva desde el 6 de marzo de 2003, estaba obligada a presentar la declaración de renta por el año gravable 2003.

No obstante, antes de abordar el tema referido, la Sala debe establecer si la falta de valoración de la respuesta al emplazamiento para declarar, aportada por la actora, constituye una violación al derecho de defensa que implique la nulidad de los actos administrativos demandados, por expedición irregular de los mismos.

Al respecto, el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo preceptúa que la nulidad de los actos administrativos procederá *“...no sólo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió”*. (Subraya la Sala)

En el *sub-lite*, la actora manifestó que la Administración desconoció las argumentaciones y las pruebas aportadas con ocasión de la respuesta aportada al emplazamiento para declarar y, por tanto, violó su derecho a la defensa.

Por su parte, la Administración adujo que la negativa de valorar las pruebas se dio como resultado de la falta de autenticidad de la respuesta indicada, pues no estaba firmada por el representante legal de la sociedad y que, además, la actora no desvirtuó la obligación que le asistía de declarar el impuesto sobre la renta del año 2003.

Contrario a lo afirmado por la actora, la Sala advierte que la Administración sí evaluó los argumentos presentados en la respuesta aportada al emplazamiento

para declarar y desvirtuó las pruebas incorporadas a tal escrito, como se observa en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

En efecto, en los antecedentes administrativos que obran en el expediente se evidencia que las razones de inconformidad presentadas en la respuesta al emplazamiento para declarar con radicado 57293 del 1º de septiembre de 2007<sup>1</sup> fueron abordadas en la Resolución número 900085 del 30 de octubre de 2009<sup>2</sup>, así:

RESPUESTA AL EMPLAZAMIENTO	RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN
<p>Inactividad de la empresa desde el 6 de marzo de 2003, reconocida por el Auto de Archivo N° 300632006000606 del 6 de marzo de 2006.</p>	<p><i>“En cuanto al Auto de Archivo No 300632006000606 (...), se precisa que dicha actuación administrativa no implicó la cesación de las facultades de investigación y determinación de la Administración, además, éste se refirió a un programa diferente al que se adelanta en el presente caso, se observa: 1.- el Auto de Archivo (...) correspondía al Programa “OF” de Obligaciones Formales, el cual se expidió como consecuencia del cese de actividades informado por el contribuyente de conformidad con lo dispuesto por el artículo 614 del Estatuto Tributario, sin embargo el presente caso se apertura por el programa “OY” “Omisos en el impuesto sobre la renta y complementarios”, que es totalmente diferente y cuyo fin es que el contribuyente cumpla con la obligación de hacer consistente en presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003, por cuanto estaba obligado a hacerlo (...). Adicionalmente, una cosa es la exoneración de presentar declaraciones de impuesto sobre las ventas cuando se dan los presupuestos del artículo 14 del Estatuto Tributario, y otra es la obligatoriedad para presentar las declaraciones de renta cuando se esté obligado a ello, sin que la exoneración de la primera signifique exoneración de la segunda”.</i></p>
<p>Circunstancias constitutivas de fuerza mayor por la situación económica de la empresa.</p>	<p><i>“Dentro de las justificaciones presentadas por el recurrente, se encuentra la alusión que hace al fenómeno de la fuerza mayor, situación que no puede predicarse en el caso ya que esta se presenta por hechos impredecibles y que escapan al querer humano (...) No basta con la simple invocación de la ocurrencia de un hecho imprevisible e irresistible para quedar exonerado del cumplimiento formal de la obligación tributaria pues resulta necesario demostrar además la inimputabilidad del</i></p>

<sup>1</sup> Visible en los folios 36 y 37 del cuaderno principal.

<sup>2</sup> Visible en los folios 53 a 58 del cuaderno principal.

	<i>obligado para eximirse de dicha responsabilidad</i>
Pruebas aportadas <sup>3</sup> : copia del auto de archivo referido y certificado de existencia y representación de la sociedad.	<i>“Contrario a lo expuesto, está demostrado que la sociedad COMERCIALIZADORA INTERNACIONAL Y COMUNICACIONES NIT 830.012.551-1 recibió ingresos durante el año gravable de 2003, de la Fuerza Aérea la suma de \$ 320.834.824 y del Banco Cafetero el valor de \$1.053 según se desprende de la información que aparece a folio siete (7) del expediente, sin embargo sobre este hecho el actor guarda silencio, y a pesar de que manifiesta no haber realizado operación comercial alguna, no presenta pruebas que desvirtúen los ingresos recibidos”</i>

De lo anterior se desprende que las motivaciones presentadas por la actora en la respuesta al emplazamiento para declarar fueron objeto de pronunciamiento por parte de la Administración en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración; además, las “*pruebas*” aportadas en dicho escrito (copia del auto de archivo y certificado de la Cámara de Comercio), que por demás resultan inconducentes para justificar la no presentación de la declaración tributaria en el periodo gravable en discusión, se desvirtuaron mediante la información exógena recaudada por la DIAN, que dio cuenta de las operaciones económicas adelantadas por la sociedad demandante durante el periodo discutido.

Por lo tanto, los argumentos expuestos por la actora en la respuesta al emplazamiento para declarar fueron debidamente valorados por la Administración y, por ende, la alegada violación al derecho de defensa no se presentó.

#### **Sanción por no declarar**

Ahora bien, en el caso que ocupa la atención de la Sala y para efectos de establecer el objeto de la sanción por no declarar, es menester señalar que la imposición de la misma hace parte del procedimiento de aforo, del cual, además, hacen parte el emplazamiento para declarar y la liquidación de aforo<sup>4</sup>:

Los artículos 715 a 719 del Estatuto Tributario disponen que el proceso de aforo inicia con el emplazamiento para declarar, que es un acto preparatorio mediante el cual la Administración invita al contribuyente, previa determinación de su

<sup>3</sup> Visible en el pie de página de la respuesta al emplazamiento, folio 37 del cuaderno principal.

<sup>4</sup> CONSEJO DE ESTADO Sección Cuarta, sentencia del 3 de julio de 2013, expediente 18231, consejero ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

obligación formal de declarar, a que cumpla con este deber dentro del término de un mes y le advierte sobre las consecuencias de no hacerlo.

Si transcurre el término señalado sin que el interesado presente la respectiva declaración, la Administración está obligada a imponerle la sanción por no declarar, prevista en el artículo 643 del Estatuto Tributario porque el objeto del acto sancionatorio está dado únicamente por el incumplimiento del deber formal de declarar.

El artículo 715 establece que *“Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes”*.

Por su parte, el artículo 716 dispone que una vez vencido el término anterior *“sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, la Administración procederá a aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643”*.

Esta última norma prevé el monto de la sanción al señalar que: *“En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el periodo al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior”*.

Así las cosas, los supuestos para la imposición de la sanción son: i) la comprobación previa del deber de declarar; ii) la expedición del emplazamiento para declarar; iii) la no presentación de la declaración por parte del contribuyente, dentro del término de un mes contado a partir de la notificación del emplazamiento y, iv) la tasación e imposición de la sanción en los términos previstos por el artículo 643 del Estatuto Tributario, para lo que se debe tomar el monto superior de los conceptos indicados por la norma.

Conforme con lo anterior, la Sala advierte:

Que la Administración estableció que la actora se encontraba activa en el Registro Único Tributario y que, conforme con el artículo 591 del Estatuto Tributario, estaba obligada a presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003, periodo en que realizó transacciones por un monto de \$697.949.175<sup>5</sup>;

Que la DIAN expidió el emplazamiento para declarar número 300642008000253 del 29 de octubre de 2008, en el que invitó al contribuyente a cumplir con la obligación formal de declarar el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, *so pena* de la imposición de la sanción por no declarar, sin que la actora presentara la declaración pedida.

Que, como consecuencia de lo anterior, la autoridad fiscal impuso a la demandante la sanción prevista en el artículo 643 del Estatuto Tributario, que fue tasada en el 20% de los ingresos brutos consignados en la última declaración de renta presentada (\$1.043.096.000), por ser superior al valor de las consignaciones bancarias del periodo discutido (\$300.046.582) y de los ingresos brutos determinados en el mismo lapso (\$320.835.877), en cumplimiento de lo previsto en el numeral 1º del artículo mencionado.

Conviene precisar que una vez adelantados los procedimientos relacionados con el emplazamiento para declarar y la sanción por no declarar, la Administración cuenta con un periodo de cinco años para expedir la liquidación de aforo, como lo dispone el artículo 719 del Estatuto Tributario, según el cual, dicho acto *“tendrá el mismo contenido de la liquidación de revisión, señalado en el artículo 712<sup>6</sup>”*, siendo esta la oportunidad legal para discutir las bases de la cuantificación del tributo y el monto del mismo.

En ese orden de ideas, la actora debió centrar sus inconformidades en la obligación formal de declarar y, por lo tanto, el argumento sobre la fecha de causación de los ingresos reportados por la Administración, debe ser objeto de debate durante el trámite de la expedición de la liquidación de aforo y no en el procedimiento sancionatorio que ocupa la atención de la Sala.

---

<sup>5</sup> Visible en el folio 33 del cuaderno principal.

<sup>6</sup> Estatuto Tributario *“Art. 712 Contenido de la Liquidación de revisión (...) e. Bases de cuantificación del tributo; f. Monto de los tributos y sanciones para el contribuyente; g. Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración (...)”*.

## Obligación formal de declarar

En lo que respecta a la obligación formal de declarar, el artículo 591 del Estatuto Tributario dispuso:

*“Art. 591. Quiénes deben presentar declaración de renta y complementarios. Están obligados a presentar declaración el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 1987 y siguientes, todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto, con excepción de los enumerados en el artículo siguiente”.* (Subraya la Sala).

Así mismo, de conformidad con los artículos 12 y 13 del Estatuto Tributario<sup>7</sup>, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, “*Las sociedades y entidades nacionales*” dentro de las que se encuentran las sociedades limitadas y asimiladas.

Conforme con las anteriores disposiciones, la actora es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios pues se trata de una sociedad limitada<sup>8</sup>, no exceptuada de la obligación formal de presentar la declaración tributaria, por no estar dentro de los supuestos previstos en el artículo 592 *ibídem*.

Así las cosas, como contribuyente sometido al impuesto sobre la renta y complementarios, debió cumplir con el deber formal de presentar la declaración del gravamen referido, por el ejercicio 2003, sin importar su inactividad o el monto de los ingresos percibidos, siempre y cuando no estén exceptuados expresamente por la norma.

Acorde con lo expuesto, el artículo 595 del Estatuto Tributario previó que el periodo fiscal de las personas jurídicas, liquidadas en el transcurso del año gravable, termina con la aprobación del acta de liquidación respectiva, por lo que deben cumplir con la obligación de presentar la declaración respecto del periodo comprendido entre el inicio de la liquidación y la aprobación del acta de la misma.

---

<sup>7</sup> Art. 12.- “*Las sociedades y entidades nacionales son gravadas tanto en sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como las que se originen de fuentes fuera de Colombia*”.

Art. 13.- “*Las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de que los respectivos socios, comuneros o asociados paguen el impuesto correspondiente a sus aportes o derechos y sobre sus participaciones o utilidades, cuando resulten gravadas de acuerdo con las normas legales.*”

<sup>8</sup> En el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, visible en los folios 39 a 34 del cuaderno principal, la actora aparece como sociedad limitada.

Al respecto, cabe anotar que en el expediente no obra el acta de liquidación de la sociedad actora.

Por lo tanto, el Auto de Archivo número 300632006000606 del 6 de marzo de 2006<sup>9</sup>, por medio del cual se canceló en el RUT la responsabilidad de la sociedad demandante, respecto del impuesto sobre las ventas, y se reconoció que la sociedad se encontraba inactiva desde el 6 de marzo de 2003, en nada desvirtúa el deber de declarar el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, por el periodo comprendido entre el 1 de enero del año 2003 y el 6 de marzo del mismo año, fecha en que fue reconocida su inactividad.

Finalmente, la Sala no comparte la supuesta violación del derecho al debido proceso y a la defensa, alegada por la empresa, por la falta de práctica de la prueba testimonial decretada por el Tribunal mediante auto del 24 de septiembre de 2010, pues a pesar de que el testigo alegó la imposibilidad de asistir a la diligencia dispuesta para tal efecto, lo cierto es que éste no justificó su inasistencia durante los tres días siguientes a la realización de la audiencia, como lo ordena el artículo 225 del Código de Procedimiento Civil. Además, se trata de una prueba inconducente para demostrar que a la actora no asistía la obligación de declarar.

Por lo tanto, la Sala confirmará la sentencia del 16 de marzo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las súplicas de la demanda.

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**

**PRIMERO.- CONFÍRMASE** la sentencia del 16 de marzo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, objeto de apelación.

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

---

<sup>9</sup> Visible en el folio 59 del cuaderno principal.

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**