**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Bogotá, D.C., diecinueve (19) de marzo de dos mil quince (2015)**

**Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

**Radicación: 730012331000201100418-01**

**No. Interno: 19562**

**Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho**

**Demandante: Julia Inés Pabón Santofimio (antes de Uribe)**

**Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por los apoderados judiciales de la U.A.E. DIAN y de la señora Julia Inés Pabón Santofimio (antes de Uribe) contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Tolima del 21 de febrero de 2012, que decidió:

“Primero. DECLARAR la nulidad parcial de la Resolución No. 092412010000020 del 22 de febrero de 2010, expedida por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué y de la Resolución No. 900020 del 10 de marzo de 2011, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas, conforme lo expuesto en la parte considerativa.

Segundo. En consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho DETERMINASE que la sanción que debe cancelar la contribuyente JULIA INÉS PABÓN SANTOFIMIO es la equivalente al 2% del valor informado extemporáneamente en los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1011, y 1012, de conformidad con las consideraciones realizadas en parte motiva.

Tercero. NEGAR las demás pretensiones demandatorias.

Cuarto. Una vez en firme esta providencia, archívese el expediente.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Mediante el Pliego de Cargos No. 092382009000103 del 26 de agosto de 2009, la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué propuso sancionar a la demandante por no presentar información en medios magnéticos, correspondiente al año gravable 2006, por la suma de $283.086.000[1].

- Previa respuesta al pliego de cargos por parte de la demandante, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional profirió la Resolución No. 092412010000020 del 22 de febrero de 2010[2], mediante la que le impuso a la demandante una sanción de $283.086.000, por no enviar información en medios magnéticos de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, de conformidad con lo previsto en el artículo 631 del Estatuto Tributario y la Resolución 12807 de 2006.

- La sanción fue confirmada por la Resolución 900020 del 10 de marzo de 2011, con ocasión del recurso de reconsideración que interpuso la parte actora[3].

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la señora Julia Inés Pabón Santofimio formuló las siguientes pretensiones:

“A. PRETENSIÓN PRINCIPAL:

1. Declarar la nulidad de la resolución sanción número 092412010000020 del 22 de febrero de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se impuso sanción a JULIA INÉS PABÓN SANTOFIMIO, por no enviar información relacionada con el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006.

2. Declarar la nulidad de la resolución número 900020 del 10 de marzo de 2011, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción número 092412010000020 del 22 de febrero de 2010, confirmándola.

3. En virtud de la declaratoria de los actos antes mencionados, y a título de restablecimiento del derecho, reconocer que JULIA INÉS PABÓN SANTOFIMIO no estaba en la obligación de enviar información exógena tributaria correspondiente al año gravable 2006 materia de los actos censurados y que, en consecuencia, no procedía sanción alguna en su contra por no enviar tal información.

B. PRETENSIÓN SUBSIDIARIA:

1. Declarar la nulidad de la resolución sanción número 092412010000020 del 22 de febrero de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se impuso sanción a JULIA INÉS PABÓN SANTOFIMIO, por no enviar información relacionada con el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006.

2. Declarar la nulidad de la resolución número 900020 del 10 de marzo de 2011, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la resolución sanción número 092412010000020 del 22 de febrero de 2010, confirmándola.

3. En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos mencionados, y a título de restablecimiento del derecho, graduar la sanción impuesta a JULIA INÉS PABÓN SANTOFIMIO por no enviar información exógena tributaria correspondiente al año gravable 2006, en el sentido de determinar que la misma corresponde a la suma de dos millones de pesos ($2.000.000).

2.1.1. NORMAS VIOLADAS

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

· Artículo 95-9 de la Constitución Política;

· Artículos 26, 299, 300 a 305, 311, 631, 651, 683 y 746 del Estatuto Tributario;

· Resolución 12807 de 2006.

2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La demandante propuso los cargos de la siguiente manera:

2.1.2.1. En relación con las pretensiones principales

a. La resolución 12807 de 2006 de la DIAN[4] sólo aludía a ingresos brutos y no advertía que tanto a ordinarios como extraordinarios.

Según la demandante, el artículo primero de la resolución 12807 de 2006 establece que están obligadas a presentar información en medios magnéticos, por el año gravable 2006, todas aquellas personas naturales, jurídicas y asimiladas que estén obligadas a presentar la declaración del impuesto a la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, cuando sus ingresos brutos del año gravable 2005 fueran superiores a mil quinientos millones de pesos. A su juicio, la norma no definió qué debe entenderse por ingresos brutos para los fines de la obligación de informar, como sí lo hizo la Administración en todas las resoluciones posteriores que regulan la materia: 12690 de 2007, 3847 de 2008, 7935 de 2009 y 8660 de 2010, que incluyeron la disposición que establecía quiénes estaban obligados a presentar la información exógena.

Sostuvo que al no incluirse esa advertencia en la resolución 12807 de 2006, los contribuyentes podían entender que los ingresos brutos a que se refería la norma eran únicamente los ordinarios, es decir, todos los que se recibían o causaban regularmente en el giro ordinario de los negocios que, además, son los que sugieren la expresión ingresos netos, ya que los ingresos extraordinarios no son susceptibles de rebajas, descuentos ni devoluciones, razón por la que no podían tenerse como ingresos brutos.

Que, por lo anterior, no le era dable a la Administración imponer una definición que la norma no estableció expresamente, para decir que, en ese caso, al igual que en las resoluciones posteriores, la norma se refirió a los ingresos ordinarios y extraordinarios, porque del mismo texto se evidencia que en la resolución 12807 de 2006 no se estableció qué se entendía por ingresos brutos, mientras que en las normas posteriores sí lo hizo.

Dijo que, en consecuencia, la consideración de la DIAN sobre lo que debía entenderse por ingresos brutos, para efectos de determinar la sujeción o no de un contribuyente a la obligación formal, desbordaba la función de la entidad, pues establecía una definición no dispuesta en la norma, razón por la que no podía ser aplicada a la contribuyente.

b. Los ingresos brutos de que trata el artículo 631 del Estatuto Tributario son aquellos susceptibles de rebajas, descuentos y devoluciones para llegar a ingresos netos.

Dijo la demandante que independientemente de que el ingreso que percibió constituya una ganancia ocasional, lo cierto es que no le asistía la obligación de informar, conforme lo establece el artículo 631 del E.T., pues la resolución 12807 de 2006 sólo establece que deben reportarse los ingresos brutos y no los simples ingresos. Que, por lo anterior, no se puede desatender la cualificación de brutos que el legislador ha previsto para esos ingresos.

Adujo que mal se puede concluir que las ganancias ocasionales, que no son propiamente ingresos ordinarios de la operación y que sólo se pueden afectar con las pérdidas ocasionales del período y ningún otro elemento, formaban parte de la base del proceso de depuración para la obtención de la renta líquida.

Citó los artículos 26 y 311 del E.T., para concluir que el legislador ha querido prever dos regulaciones distintas, según se trate de ingresos constitutivos de renta básica o de ingresos constitutivos de ganancia ocasional. Que, en efecto, para los ingresos de que trata el artículo 26 ibídem, el legislador ha establecido un proceso de depuración y una regulación independiente de la establecida para la ganancia ocasional del artículo 311 ídem.

Que la existencia de dos procedimientos diferentes para calcular los ingresos brutos y la ganancia ocasional no es caprichosa. Obedece a que a pesar de que ambos son dos tipos de ingresos, los primeros se refieren a todos los ingresos, en general, que no hayan sido catalogados como no constitutivos de renta y, los segundos, a algunos tipos de ingresos extraordinarios que han sido señalados taxativamente por el legislador en los artículos 300 a 305 del E.T., cuya calificación los hace diferentes de cualquier otro ingreso, ordinario o extraordinario, porque son la base para determinar la ganancia ocasional, mientras que el resto son la base para determinar el impuesto básico de renta. Que de ahí que resulte claro que la expresión todos los ingresos ordinarios y extraordinarios contenida en el artículo 26 del E.T., se refiera a todos los ingresos brutos base del proceso de depuración para la determinación del impuesto básico de renta, pero nunca a los ingresos constitutivos de ganancia ocasional, pues estos tienen normativa que los regula.

Adujo que la Administración de Impuestos, en las resoluciones demandadas, señaló que del artículo 26 del E.T. se advierte que las ganancias ocasionales sí son parte de los ingresos brutos para los efectos de la definición del deber de informar en medios magnéticos. Que, no obstante, el análisis que hace la administración es equivocado, pues pretende aplicar el artículo 26 del E.T., que hace parte del impuesto de renta, a un tipo de ingresos que generan un impuesto complementario a aquel, que si bien se declara y paga a la par del de renta, su regulación y tratamiento es totalmente distinto.

Citó apartes de una sentencia de la Corte Constitucional, sin ningún tipo de referencia, para concluir que los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no hacen parte de los ingresos brutos, sino que conforman otro grupo de ingresos que constituyen la base para la determinación de otro impuesto, complementario del impuesto básico de renta, como son las ganancias ocasionales.

Resumió, lo que, a su juicio, constituyeron errores de la Administración, así:

a. Equipara el concepto de ingreso extraordinario a que se refiere el artículo 26 del Estatuto Tributario con el de ganancia ocasional siendo que, como ya se anotó, los ingresos constitutivos de ganancia ocasional son los ingresos extraordinarios que, por expresa disposición legal, se consideran ganancias ocasionales, con lo que quedan excluidos de la categoría genérica de ingresos ordinarios y extraordinarios de que trata el artículo 26 del E.T., por existir para ellos una regulación especial.

b. Para diferenciar la categoría genérica de ingresos extraordinarios de la de ganancias ocasionales es fundamental tener en cuenta que para que un ingreso extraordinario se considere ganancia ocasional es menester que la ley lo califique como tal en los artículos que siguen al 299, citado, del Estatuto Tributario. Siendo ello así como se anota en la advertencia preliminar, es equivocado pretender que el artículo 26 del E.T., relacionado con el impuesto básico de renta, cobije a las ganancias ocasionales, ya que éstas han sido reguladas por el legislador de manera distinta, autónoma e independiente.

c. Basta leer los formularios para la declaración de renta de las personas naturales y las personas jurídicas, elaborados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para constatar que la noción de ingresos brutos no se predica de las ganancias ocasionales sino de la renta básica.

c. El ingreso por ganancia ocasional correspondiente al año gravable 2005 fue de cero. El valor recibido por ese concepto fue igual al costo atribuible a esas ganancias.

A juicio de la demandante, no obtuvo ganancias netas en el año gravable 2005, por el que se impuso la sanción por no informar. Que si se consultan los renglones 55 y 56 de la declaración de renta se puede constatar que el valor recibido por concepto de ganancias ocasionales fue de $746.082.000 y el costo atribuible a esas ganancias fue de $746.082.000. Que, por consiguiente, no hubo ganancia ocasional neta porque la diferencia entre los ingresos susceptibles de generarla y el costo fue de cero.

Que, además, la administración tributaria no cuestionó la información contenida en los renglones 55, 56 y 57 de la declaración de renta, que, por demás, está en firme porque no fue sometida a ningún proceso de fiscalización.

Alegó que conforme con el artículo 746 del E.T., los datos contenidos en las declaraciones tributarias se presumen ciertos y dicha presunción adquiere más vigencia cuando la declaración correspondiente se encuentra en firme, más aún en casos como este, en el que no se trata de definir el impuesto a pagar, sino de determinar los ingresos de referencia para efectos de establecer si había o no obligación de enviar información en medios magnéticos para el año 2006.

Que de lo anterior se colige que aunque la contribuyente recibió una suma de dinero, ésta no reúne los requisitos para que se considere un ingreso, y, en consecuencia, no hace parte del monto que debe tenerse en cuenta para determinar si estaba o no en la obligación de informar, de que trata el artículo 631 del E.T. y la Resolución 12807 de 2006.

d. Los ingresos extraordinarios a que alude el artículo 26 del E.T. son los constitutivos de renta y no los constitutivos de ganancia ocasional.

Sostuvo que aunque en el caso concreto no se configuró ningún ingreso por la suma recibida a título de ganancia ocasional, aun en el supuesto de que se considerara que tal suma sí es un ingreso, no se generaría la obligación de informar porque no se trataría de un ingreso bruto, sino de un ingreso por ganancia ocasional, categoría totalmente independiente, que no se rige por lo dispuesto en el artículo 26 del E.T., en contraste con lo que se dice en los actos administrativos acusados.

Alegó que el problema no se circunscribe a determinar si los ingresos brutos son aquellos a que se refiere el artículo 26 del E.T., porque eso es totalmente claro y la Administración bien lo recuerda en los actos cuya legalidad se cuestiona. Que el problema radica en que la demandada confundió el concepto de ingresos brutos con el de ingresos constitutivos de ganancia ocasional, que son totalmente distintos.

Dijo que si bien es cierto que en virtud del principio de unidad del tributo sobre la renta, los impuestos de renta y de ganancias ocasionales se consideran un solo impuesto, eso no significa que los ingresos constitutivos de renta sean equiparables a los de ganancia ocasional, ni menos que sean sinónimos. Que, además, esa es la razón por la que el legislador les da un tratamiento jurídico distinto.

Indicó que tratándose de personas naturales no hay un procedimiento que combine los ingresos constitutivos de renta bruta con los constitutivos de ganancia ocasional ni, mucho menos, un régimen que disponga de una misma depuración para los dos conceptos. Que lo anterior explica por qué el cómputo de las ganancias ocasionales en las declaraciones, los registros en los formatos de la administración y, en general, las operaciones para efectos fiscales sobre ingresos constitutivos de ganancia ocasional, se realizan de manera paralela y separada de aquellos que constituyen renta básica.

e. El concepto 057583 de 2005 y la instrucción administrativa 002 de 2009 de la DIAN son inaplicables al caso concreto

La demandante alegó que no es cierto que el concepto 057583 de 2005 hubiere establecido que la ganancia ocasional forma parte de todos los ingresos de que trata el artículo 26 del E.T. y que, en consecuencia, debía tenerse en cuenta dentro de los ingresos brutos para efectos de determinar si se está en la obligación de enviar información exógena. Dijo que el mencionado concepto se limitaba a determinar que las ganancias ocasionales son conceptos esporádicos, infrecuentes, extraordinarios, lo que no es novedoso porque el propio artículo 299 del E.T. establece que las ganancias ocasionales son los ingresos extraordinarios señalados expresamente en el título III del Libro I del E.T. Que, en el hipotético caso de que el concepto hubiera establecido lo que la administración dice, dichos conceptos no tienen carácter vinculante para los contribuyentes.

Que, en lo que respecta a la instrucción administrativa No. 002 de 2009, referida al concepto 16455 del mismo año, mal podía pretender la administración que sirviera de fundamento jurídico para determinar que la contribuyente estaba obligada a presentar información en el año 2007, por el año gravable 2006, pues no podía aplicarse de manera retroactiva, al igual que el concepto, al haber sido expedidos con posterioridad a la infracción endilgada a la demandante.

2.1.2.2. En relación con las pretensiones subsidiarias

a. Desconocimiento de los principios de espíritu de justicia y equidad, rectores en materia tributaria

La demandante sostuvo que, conforme con el artículo 95-9 de la Constitución Política, todos los ciudadanos tienen el deber de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, en el marco de los conceptos de justicia y equidad. Adujo que, en consonancia con la norma constitucional, el artículo 683 del E.T. dispuso que el espíritu de justicia regiría en materia tributaria. Dijo que las normas citadas son una orientación que deben seguir las autoridades administrativas en el cumplimiento de sus funciones.

Sobre el particular, adujo que la administración incumplió con el deber de enmarcar sus actuaciones en los principios mencionados, y, por lo tanto, debe graduar la sanción impuesta a la demandante, para disminuirla de $283.086.000 a $2.000.000, con la respectiva motivación de la imposición de dicha sanción. Para sustentar su dicho, citó las sentencias del 26 de agosto de 2004, del 14 de noviembre de 2006 y del 17 de diciembre de 2006, proferidas por esta sección.

b. Indebida interpretación del artículo 651 del Estatuto Tributario. Violación del principio de la buena fe. Desconocimiento de la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional sobre la materia:

La demandante dijo que en la resolución sanción No. 0924120200020 de febrero de 2010, la Administración señaló que sancionó a la demandante con la máxima del 5% a que se refiere el artículo 651 del E.T., pero sin graduarla, con fundamento en que no era procedente la reducción de la sanción porque la contribuyente no cumplió con los requisitos exigidos por dicho artículo.

Al respecto, dijo que esa consideración era confusa, en especial, en relación con la interpretación dada al contenido del artículo 651 del E.T., norma que, por demás, es bastante clara en la redacción, al establecer que la sanción debe ser graduada al momento de su imposición. Que así lo ha reiterado la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Sobre el particular, efectuó las siguientes consideraciones:

- El artículo 651 del E.T. no señaló específicamente ningún porcentaje fijo que deba aplicar la administración a título de sanción. Simplemente se limitó a señalar que la sanción sería 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.

- Para ser acreedor a una sanción menor al tope del 5%, no es necesario, como lo sugiere la administración, que se cumpla con ningún requisito, porque la sanción que puede imponerse entre el rango del 0% y 5%, debe ser determinada por la administración de acuerdo con el análisis del daño sufrido por el no envío o envío tardío de la información.

- La administración sugiere que la única posibilidad para hacerse acreedor a una sanción menor al 5% es que se cumpla la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 651 del E.T., lo que genera gran confusión, por cuanto no se entiende a qué totalidad de requisitos se refiere.

- No existe ningún requisito legal que deba cumplirse por el contribuyente para que la sanción sea menor al 5%, pues ese porcentaje corresponde al tope y no a una sanción determinada por la ley, por lo que era deber de la Administración graduar la sanción con fundamento en el daño ocasionado.

- La administración no puede sustentar el 5%, impuesto como sanción, en omisiones de requisitos inexistentes por parte de la contribuyente, pues eso evidencia una clara falta a la obligación que tiene la Administración de actuar guiada por el espíritu de justicia y el principio de gradualidad.

c. La administración no señala claramente cuáles fueron los errores cometidos por mi representada, ni explica cuál fue el daño sufrido por la Administración a causa de tales errores

La demandante indicó que tanto en la resolución sanción como en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la administración afirmó que luego de formulado el pliego de cargos, la señora Julia Inés Pabón presentó la información solicitada en medios magnéticos con errores y que, por ende, procedía la sanción. Que, no obstante, no explicó en qué consistían los supuestos errores ni informó el daño causado. Sólo se limitó a expresar que la actuación de la demandante acarreó un perjuicio a la administración, pues se alteraron las bases de datos para realizar cruces y desempeñar las funciones de fiscalización.

Adujo que la jurisprudencia ha sido clara al establecer que aun existiendo errores, en la medida en que no originen perjuicio a la administración, no son susceptibles de ser sancionados, porque el daño es condición sine qua non de la sanción, la que, además, debe ser proporcional a aquel.

Citó la sentencia del 14 de noviembre de 2006[5], proferida por esta Sección, para concluir que el hecho de que la administración sostuviera que por el actuar de la demandante se obstruyeron las funciones de fiscalización y de cruce de información, no era fundamento suficiente para la imposición de la sanción, pues tales afirmaciones debían probarse, así como también debería graduarse dicha sanción.

Finalmente, sostuvo que aunque la administración hubiese explicado los errores cometidos por la actora, resultaba insólito que mantuviera la misma sanción propuesta cuando la información no se había presentado, pues es claro que el daño no podía ser el mismo cuando existen errores en alguna de las partidas, a cuando no se presenta ninguna información por parte del contribuyente.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la U.A.E. DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Precisó que la demandante no tenía la razón, toda vez que la presentación extemporánea de la información exógena sí causa daño, por la misma extemporaneidad, toda vez que se acortaran los términos de revisión, de corrección y demás actuaciones que la administración tributaria debía llevar a cabo en los términos de ley. Que lo mismo sucedía con la presentación de formatos con error y mucho más grave la conducta omisiva o no presentación de la información.

Sostuvo que tampoco le asistía razón al apoderado de la contribuyente, al afirmar que la DIAN no podía dar aplicación a la definición de ingreso del artículo 26 E.T., por cuanto no incluyó dicha definición en la Resolución No. 12807 de 2006, como sí lo hizo en resoluciones posteriores que regulaban el tema de sujetos obligados a enviar información exógena, precisamente porque como se presentaron inquietudes con respecto al tema, la entidad debió precisarlo en resoluciones posteriores.

Dijo que el hecho de que no se hubiera incorporado un parágrafo a la resolución 12807 de 2006, que precisara el concepto de ingresos brutos, no implicaba que el artículo 26 no era aplicable en este caso, pues, al definir con posterioridad qué se consideraban ingresos brutos, se facilitó a los contribuyentes el cumplimiento de los deberes formales, especialmente a aquellos que no tenían la posibilidad de pagar asesores tributarios.

Dijo que no existe una definición concreta de lo que son ingresos brutos, que lo que existe es un consenso en cuanto a las definiciones de ingresos y de ingresos netos, que establecen en las normas contables y fiscales, teniendo en cuenta el contexto sobre el que se vaya a aplicar dicha definición. Que, por lo tanto, si bien es cierto que se puede hacer una interpretación de lo que se considera un ingreso bruto, no quiere decir que sea la más acertada o que sea obligatorio aplicar dicha interpretación porque favorece a un contribuyente en particular, pues lo procedente es la definición que trae el artículo 26 del E.T.

Adujo que aunque el impuesto básico de renta y el complementario de ganancias ocasionales tienen una regulación diferente y en capítulos distintos del E.T., ambos gravan el ingreso, independientemente del sistema de depuración. Ambos generan un impuesto y eso nada tiene que ver con los parámetros establecidos en la Resolución 12807 de 2006, para fijar la suma de $1.500’000.000 de ingresos brutos, recibidos por el año gravable 2005. Que la resolución se refiere a ingresos, no al impuesto a cargo, o a si hubo impuesto a cargo o no.

Que en el caso concreto se tiene que la señora Julia Inés Pabón Santofimio presentó la declaración de renta por el año gravable 2005, con un impuesto a cargo por valor de $2’230.000, y que, en el renglón 55 de la declaración informó que recibió ingresos por ganancias ocasionales, por valor de $746’082.000 y de $1.466’470.000, como recibidos por concepto de renta, para un gran total de $2.212’552.000, segunda condición que cumple el requisito del tope de $1.500’000.000 de ingresos recibidos por el año gravable 2005. Que, en consecuencia, la demandante estaba obligada a presentar información exógena en el año 2006.

En cuanto a la afirmación de que la demandante no recibió ingresos a título de ganancias ocasionales por el año gravable 2005, sostuvo que la declaración constituye confesión y se presume cierta hasta que sea desvirtuada, y, en este caso, la declaración está en firme.

Dijo que el hecho de que la Resolución 12807 de 2006 no hubiera incorporado la definición de ingreso no implicaba que no se podía dar aplicación al artículo 26 del E.T., pues la definición de ingreso siempre ha existido, con resolución o sin resolución y, en jerarquía normativa, la ley está por encima de la resolución y, por lo tanto, debe aplicarse siempre. Que, en todo caso, la entidad ha tratado de facilitarles a los contribuyentes la presentación de la información exógena, a través de resoluciones que lo guíen.

Que, independientemente de que la ganancia ocasional fuera igual a cero, lo cierto era que la actora recibió más de $1.500’000.000 de ingresos en el año gravable 2005 y, por ende, estaba obligada a presentar información exógena.

Alegó que los conceptos expedidos por la Administración son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios y, aunque no vinculan al contribuyente, sí sustentan muchas de las actuaciones, tanto de la Administración como de los mismos contribuyentes. Que, incluso, es tan fuerte el efecto vinculante que el mismo Consejo de Estado se acoge a lo dicho por la administración en sus pronunciamientos. Que, por lo anterior, no puede menospreciarse la actividad doctrinante de la DIAN, con una apreciación acomodada al beneficio de la contribuyente que omitió cumplir con su deber formal.

En relación con el oficio 016455 de 2009 y la instrucción administrativa 002 de 2009, dijo que no se aplicaron de manera retroactiva, pues dichos actos administrativos sólo ratificaban que las ganancias ocasionales hacían parte de los ingresos brutos, como bien se anotó en las resoluciones demandadas.

Que, en todo caso, la entidad no desconoció los principios de justicia y de equidad rectores en materia tributaria. Que simplemente ejerció la facultad sancionatoria que le fue conferida constitucional y legalmente.

Finalmente, dijo que no violaron los principios de razonabilidad y de proporcionalidad al imponerle sanción a la demandada, pues la contribuyente incurrió en tres conductas sancionables: suministró información con error, en un archivo plano y sin las especificaciones técnicas que exige la ley; suministró información extemporánea, esto es, con ocasión de la respuesta al pliego de cargos y no en el plazo establecido en la Resolución 12807 de 2006 y, además, no suministró información legal en el término establecido en la resolución mencionada. Que, por esa razón se impuso la sanción máxima establecida en el artículo 651 del E.T.

Por último, dijo que la razón principal por la que se impuso la sanción fue porque la contribuyente, al no suministrar la información requerida, de manera oportuna, impidió que la DIAN contara con la información necesaria para realizar estudios, cruces de información y ubicación de los contribuyentes, para el debido control de los tributos.

Por todo lo anterior, pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

Las razones que adujo el Tribunal Administrativo del Tolima, para soportar la decisión objeto de apelación, fueron las siguientes:

Luego de hacer un recuento de la normativa que rige la obligación de presentar información y de precisar el concepto de ingreso bruto y de ganancia ocasional como ingreso extraordinario, el Tribunal concluyó que, en efecto, la contribuyente estaba en la obligación de presentar la información exógena de que trata el artículo 631 del E.T., toda vez que en la declaración de renta y complementarios, por el año gravable 2005, registró un total de ingresos brutos de $2.212.552.000, de los que $1.466.470.000 correspondían a ingresos ordinarios y $746.082.000 a ingresos extraordinarios. De ahí que superó el tope de $1.500.000.000 exigido en el literal a) del artículo 1º de la Resolución 12807 de 2006.

En consecuencia, el Tribunal consideró que las pretensiones principales de la demanda no eran prósperas y estudió la graduación de la sanción, como pretensión subsidiaria de la demandante.

Precisó que de la información que se encontraba en el pliego de cargos, se advertía que la Jefe de la División de Gestión de Fiscalización solicitó la imposición de la sanción a la actora, teniendo en cuenta el 5% de los valores registrados en la declaración de renta, por el año gravable 2005, lo que arrojó un monto de $283.086.000. Que, además se precisó que la sanción se podía reducir al 10% si la omisión era subsanada antes de que se notificara la imposición de la sanción o al 20% si la omisión era subsanada en los dos meses siguientes a la fecha en que se notificara la sanción.

Indicó que la contribuyente presentó respuesta al pliego de cargos el 25 de septiembre de 2009, en la que además de exponer las razones por las que no se había enviado la información requerida, señaló que la omisión ya había sido subsanada y aportó copia de la constancia de envío de los archivos. Que, sin embargo, los argumentos presentados por la contribuyente no fueron tenidos en cuenta en la actuación administrativa, razón por la que la falta sancionable atribuible a la actora era la de presentación de la información en forma extemporánea y no la de omisión en la presentación de dicha información.

Sobre el particular, adujo que al probarse que la señora Julia Inés Pabón Santofimio incurrió en una falta sancionable, conforme con lo dispuesto en el artículo 651 del E.T., impidió que la DIAN contara con información necesaria para realizar estudios, cruces de información y ubicación de los contribuyentes. Que, no obstante, la sanción a imponer por la comisión de la conducta debía graduarse, con observancia de la gravedad del daño causado a la administración.

Adujo que la imposición del 5% era excesiva, pues se aplicó la pena máxima a una conducta que a simple vista no contenía ningún ánimo defraudatorio, teniendo en cuenta que se trata de unos datos relacionados con terceras personas (obligación accesoria) y no respecto del declarante principal. Esto es, que si bien la actitud de la contribuyente fue desprevenida, no se advirtió que con dicha conducta se hubiere pretendido evadir o defraudar a la administración.

Indicó que no eran de recibo los argumentos contenidos en la Resolución 900020 del 10 de marzo de 2011, en el sentido de que no era viable la graduación de la sanción impuesta a la contribuyente, toda vez que al subsanar la omisión incurrió en otra conducta sancionable (presentar la información con errores), y que, por esa nueva conducta, la Administración debía formular otro pliego de cargos e iniciar un nuevo procedimiento, con un trámite totalmente independiente.

Dijo que el manejo de la gradualidad de la sanción no puede resultar del capricho del funcionario, como parecía entenderlo la administración, al imponer sanciones exageradas ante conductas que no lo ameritan, en vez de actuar siempre en el marco de los criterios de proporcionalidad y de razonabilidad.

Citó las sentencias del 5 de marzo de 1999[6] y del 4 de septiembre de 2008[7], proferidas por esta Corporación, para concluir que en consideración a la falta de ánimo defraudatorio de la contribuyente y ante la ambigüedad del concepto de ingreso bruto establecido en la Resolución 12807 de 2006, que pudo haber conducido a la actora a pensar que no debía presentar la información exógena, se aplicaría una sanción equivalente al 2% del valor informado extemporáneamente en los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1011 y 1012.

Por todo lo anterior, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y determinó una sanción equivalente al 2% del valor informado extemporáneamente por la actora.

Salvamento de voto

La magistrada Susana Nelly Acosta Prada se apartó de la decisión mayoritaria de la Sala, en cuanto consideró que no había lugar a declarar la nulidad parcial de los actos acusados y a graduar la sanción impuesta a la contribuyente, en tanto la presentación de la información relacionada con el impuesto sobre la renta del año gravable 2006 fue extemporánea y no voluntaria, pues se presentó con posterioridad a la formulación del pliego de cargos, que se inició justamente porque no se presentó la información exógena.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

2.4.1. Apelación de la DIAN

Precisó que el recurso se encauza a la graduación de la sanción, concretamente a la base y la tarifa porcentual que aplicó el Tribunal al caso.

Advirtió que la información suministrada extemporáneamente por la contribuyente en los formatos 1001, 1003, 1007, 1008, 1011 y 1012, al sumar dan una base gravable de $5.661.727.000 y no de $1.465.924.000, como lo determinó el a quo.

Dijo que ni el actor ni el Tribunal tuvieron en cuenta la información que se reportó en los formatos 1011 y 1012 y que corresponden a la información del literal k) del artículo 631 del E.T., información sobre patrimonio bruto, aportada con ocasión a la respuesta al pliego de cargos, mediante escrito No. 173925 del 25 de septiembre de 2009. Que la Resolución No. 12807 de 2006 establece la obligación de presentar la información exógena, y que la DIAN ni se extralimitó ni incurrió en abuso por haber tomado la información que estaba obligada a presentar la demandante para establecer la base de determinación de la sanción.

Que, por lo anterior, es claro que la base para la determinación de la sanción es de $5.661.727.000 y no la pretendida por la actora ni la determinada por el Tribunal. Para sustentar su dicho, citó el oficio 007428 del 11 de febrero de 2005.

Dijo que si bien es cierto que, para el cálculo de determinación de la base de la sanción, debió tenerse en cuenta la información suministrada en forma extemporánea por la contribuyente, también lo es que tanto la actora como el Tribunal omitieron la información reportada en los formatos 1011 y 1012, de los que aparece copia en los folios 16 a 19 de los antecedentes administrativos.

En cuanto a la graduación de la sanción, indicó que el Tribunal se excedió en sus facultades, toda vez que en el recurso de reconsideración la demandante no hizo referencia al hecho constitutivo de infracción, esto es, si se trataba de una omisión o de un error. Simplemente se limitó a controvertir la definición de ingresos brutos y ganancia ocasional, sin manifestar inconformidad alguna respecto del pliego de cargos y la resolución sanción, con respecto a que se tipificó la infracción por haber suministrado la información con error.

Que, en consecuencia, se vulneraba el derecho de defensa de la entidad demandada, pues en vía gubernativa no tuvo la oportunidad de estudiar ni de revisar sus actuaciones y, por consiguiente, de mantenerlas o sustentarlas. Citó la sentencia C-060 de 1996[8], proferida por la Corte Constitucional y la sentencia del 27 de septiembre de 2007[9], proferida por esta Sección, para sustentar su dicho.

Dijo que la sanción se graduó conforme con lo dispuesto en el artículo 651 del E.T. También sostuvo que actuó de acuerdo con lo establecido en el literal b) de la Resolución 11774 del 7 de diciembre de 2005, de la que citó apartes. Al respecto, indicó que la aplicación de las resoluciones internas es obligatoria para los funcionarios de la DIAN.

Que, en todo caso, no es cierto que la gradualidad de la sanción fuera el resultado del capricho del funcionario sancionador. Que, por el contrario, se actuó conforme con el artículo 123 de la Constitución Política, que establece que los funcionarios públicos deben ejercer sus funciones conforme con la Constitución, la ley y el reglamento.

Transcribió apartes de la sentencia del 4 de septiembre de 2008[10] y concluyó que en la sentencia de primera instancia no se precisó la magnitud del daño causado por parte del contribuyente al haber suministrado la información exógena en forma extemporánea, sino que se limitó a establecer que la omisión de la contribuyente no tiene ningún ánimo defraudatorio, posición subjetiva. Dijo que en materia tributaria las obligaciones formales y de fondo de los contribuyentes son de origen legal, es decir, que todos los procedimientos y procesos que se llevan a cabo en el proceso sancionatorio son de carácter objetivo, dado el mismo origen legal de la obligación sustancial y, por lo tanto, la obligación de enviar información es principal y se constituye en un mecanismo de control a los contribuyentes, que no depende de la voluntad del funcionario o de los obligados.

Por lo anterior, pidió que se revocara la decisión de primera instancia para que, en su lugar, se denegaran las pretensiones de la demanda.

2.4.2. Apelación de la demandante

La demandante insistió en que los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no forman parte de los ingresos brutos de que trata el artículo 26 del E.T. Que el concepto de ingreso bruto tiene sentido sólo en el proceso de depuración de la renta básica, no en el de ganancias ocasionales.

Dijo que la cita que hizo el Tribunal en la sentencia, del tratadista Jesús Orlando Corredor Alejo, confirma lo anterior, pues el doctrinante claramente precisó que, pese a que no hay definición legal de ingreso bruto, es claro que el ingreso neto es el ingreso bruto menos las devoluciones, rebajas y descuentos y, por lo mismo, el ingreso bruto es aquel ingreso antes de dichas devoluciones, rebajas y descuentos. Que, de esa manera, el tratadista citado por el Tribunal liga el concepto de ingreso bruto con el de depuración de la renta y lo distingue de los ingresos constitutivos de ganancia ocasional, que no son susceptibles de depurar con devoluciones, rebajas y descuentos de ningún tipo.

Reiteró que la Resolución 12807 de 2006 no precisó que el concepto de ingresos brutos incluía ingresos ordinarios y extraordinarios. Que lo anterior es importante porque a la luz de lo dispuesto en la resolución mencionada no le era dable a la contribuyente incluir los ingresos por ganancias ocasionales para determinar la sujeción a la obligación de presentar información exógena porque los ingresos brutos son aquellos que se depuran para obtener ingresos netos y los ingresos extraordinarios no son susceptibles de depurarse. Que la aclaración efectuada en resoluciones posteriores, en el sentido de precisar que se trata de ingresos brutos ordinarios y extraordinarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 del E.T., aunque no es aplicable a la actora, por ser posterior, sí es una aclaración importante para los contribuyentes porque evidencia que aunque los ingresos extraordinarios no se depuran, el artículo 26 ordena sumarlos a los ingresos ordinarios para considerarlos todos como ingresos brutos y luego restar las devoluciones, rebajas y descuentos para obtener los ingresos netos.

Que, en todo caso, la aclaración que hace la administración en las resoluciones posteriores evidencia no sólo que en los ingresos no se entienden comprendidos los ingresos extraordinarios, sino que tales precisiones no bastan para que se entiendan incluidas las ganancias ocasionales, pues éstas son un ingreso extraordinario regulado en el artículo 311 del E.T., totalmente distinto de los ingresos a que se refiere el 26 del E.T.

Dijo que la cita de la sentencia del Consejo de Estado, efectuada por el Tribunal en la decisión de primera instancia, era imprecisa, en tanto se refiere al impuesto de industria y comercio, que no es asimilable a este caso.

En relación con las pretensiones subsidiarias, dijo que la graduación al 2% efectuada en la sentencia de primera instancia era desproporcionada, pues aun cuando se determinare que la actora sí estaba obligada a informar, se configuró una diferencia interpretativa de la Resolución 12807 de 2006 que, además, la misma administración reconoció, y, por ende, de acuerdo con la jurisprudencia reiterada del Consejo de Estado, deberá graduarse en un porcentaje menor al 1%, incluso, menor al 0,5% de la sanción no informada, porque conforme con los casos analizados por la Corporación el contribuyente incumplió conscientemente con la obligación de informar; en cambio, en este caso, el incumplimiento, si lo hubiere, habría obedecido a una diferencia interpretativa de una norma que no es clara. Que, por esa razón, la sanción debe reducirse.

Por todo lo anterior, pidió que se revocara la decisión de primera instancia y que, en su lugar, se accediera a las pretensiones principales y subsidiarias planteadas en la demanda.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes insistieron en lo dicho en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decidirá sobre el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Tolima que declaró la nulidad parcial de la Resolución 0924120100000020 del 22 de febrero de 2010 y su confirmatoria, Resolución 900020 del 10 de marzo de 2011, mediante las que la Dirección Seccional de Impuestos de Ibagué de la U.A.E. DIAN le impuso a la demandante sanción por no presentar información exógena del impuesto sobre la renta del año gravable 2006.

En los términos del recurso, la Sala decidirá si los actos administrativos demandados son violatorios de las disposiciones constitucionales y legales invocadas por la demandante, principalmente del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Para el efecto, se estudiará si la actora estaba obligada a presentar información exógena por el año gravable 2006, si los ingresos extraordinarios (constitutivos de ganancia ocasional) forman parte de los ingresos brutos. De ser así, se determinará si la sanción impuesta en los actos acusados fue “proporcional y razonable”, en los términos del artículo 651 ibídem.

3.1. De la obligación de presentar información

El artículo 631 del Estatuto Tributario dispone:

“Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la Administración de Impuestos, el Director de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, así como de cumplir con otras funciones de su competencia, incluidas las relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones y compromisos consagrados en las convenciones y tratados tributarios suscritos por Colombia:

(…)

k. La discriminación total o parcial de las partidas consignadas en los formularios de las declaraciones tributarias.

(…)”

En ejercicio de la facultad mencionada, el Director General de la DIAN expidió la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006, mediante la que estableció, para el año 2006, las personas naturales y jurídicas que debían suministrar la información de que trata la norma atrás transcrita. Dicha resolución dispuso, además, el contenido y las características técnicas para la presentación de la información, así como los plazos para la entrega.

En efecto, el literal a) del artículo 1º de la resolución en mención estableció que eran sujetos obligados a presentar la información por el año gravable 2006 “las personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades públicas y privadas obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de ingresos y patrimonio cuando sus ingresos brutos del año gravable 2005 sean superiores a mil quinientos millones de pesos ($1.500.000.000).”

Así mismo, el artículo 2 ibídem, dispone que la información a suministrar es la establecida en los literales b, c, d, e, f, h, i y k del artículo 631 del E.T. La omisión en la presentación de la información exigida tanto por el artículo 631 del E.T., así como por la Resolución 12807 de 2006, es sancionable de la forma prevista en el artículo 651 del E.T.

3.2. De los ingresos brutos que hay que tener para estar obligado a suministrar información. De si las ganancias ocasionales se deben tener en cuenta para establecer la cuantía de $1.500.000.000 de ingresos brutos. Reiteración jurisprudencial.

Esta Sala, en la sentencia del 12 de diciembre de 2014 (Exp No. 20457)[11] estudió la naturaleza de los ingresos constitutivos de ganancia ocasional y concluyó que dichos ingresos tienen una naturaleza diferente a la de los ingresos brutos a que alude el artículo 26 del E.T. y que, por ende, no podían sumarse a fin de determinar si el contribuyente estaba obligado a presentar información exógena. Se dijo, entonces, que los ingresos constitutivos de las ganancias ocasionales establecidas en la legislación tributaria tienen un verdadero carácter extraordinario, en cuanto provienen de fuentes distintas al giro ordinario de los negocios del contribuyente y que, en esa medida, no pueden incorporarse a los ingresos constitutivos de renta.

En dicha sentencia, la Sala sostuvo:

“5.1.- La DIAN, en la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006, dispuso que las personas naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios o de patrimonio, cuando los ingresos brutos del año gravable 2005 fueran superiores a mil quinientos millones de pesos ($1.500.000.000), tenían el deber de suministrar, en el año 2006, la información de que tratan los literales b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario[12].

5.2.- En la demanda se controvierte la obligación del señor Zuluaga Bedoya de presentar la información exógena por el año 2006, requerida en la resolución en cita, toda vez que se considera que los ingresos brutos por el año 2005 no fueron superiores a $1.500.000.000, ya que los ingresos que sirven de base para establecer la obligación de informar son los reportados en el renglón 48 del formulario de la declaración de renta, que se denomina “total de ingresos brutos”.

Por el contrario, para la DIAN, con fundamento en el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos brutos corresponden a la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios del contribuyente, por lo que concluye que se deben sumar los ingresos reportados en el renglón 48 de la declaración de renta, con los reportados en el renglón 70, correspondiente a las ganancias ocasionales.

5.3.- El artículo 26 del Estatuto Tributario dispone:

‘Artículo 26. Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.’ (Resaltos fuera de texto).

De la ubicación de dicha norma[13] y de su contenido, se desprende con claridad que el objetivo del legislador fue definir los ingresos que son base de la renta líquida, gravable con el impuesto de renta y complementarios.

Así pues, para efectos de la declaración del impuesto de renta, son ingresos brutos todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados por la ley.

5.4.- En vista de la definición de ingresos brutos que hace el artículo 26 del Estatuto Tributario para efectos de renta, se hace necesario estudiar el tratamiento tributario y contable de las ganancias ocasionales con el fin de determinar si hacen parte de los ingresos brutos de los contribuyentes, como ingreso extraordinario, tal lo sostiene la DIAN.

Recuérdese que la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006, circunscribe la obligación de presentar la información exógena por el año 2006, a los contribuyentes cuyos ingresos brutos del año gravable 2005 fueran superiores a $1.500.000.000.

5.5.- Según el artículo 5 del Estatuto Tributario, el impuesto de ganancias ocasionales –regulado en el título III ibídem- es complementario del impuesto de renta y se genera por la obtención de ingresos derivados de: i) la venta de activos fijos poseídos durante dos años o más, ii) las utilidades provenientes de la liquidación de sociedades cuyo término de existencia sea superior a dos años, iii) las herencias, legados, donaciones y la porción conyugal y, iv) las loterías, rifas, apuestas o similares.

El hecho generador del impuesto de ganancias ocasionales es, pues, la renta ocasional y no el acto u hecho ocasional que la produce[14].

5.6.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 300 ibídem, las utilidades en la enajenación de activos fijos poseídos durante dos años o más, supuesto en el que se encuentra el contribuyente[15], se entienden como ganancia ocasional, en los siguientes términos:

‘Artículo 300. Se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo. Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sujetos a este impuesto, las provenientes de la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más. Su cuantía se determina por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

No se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años.

Parágrafo. Para determinar el costo fiscal de los activos enajenados a que se refiere este artículo, se aplicarán las normas contempladas en lo pertinente, en el Título I del presente Libro.’ (Resaltos de la Sección).

De acuerdo con la norma transcrita, la ganancia ocasional por la venta de enajenación de activos fijos poseídos durante dos años o más, la constituye la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado, base gravable a la que se le aplica la tarifa establecida para el impuesto de ganancia ocasional, conforme lo disponen los artículos 241 y 314 del Estatuto Tributario.

5.7.- Como puede verse, desde el punto de vista fiscal, el impuesto por ganancias ocasionales no se asemeja al causado por la renta, pues los ingresos en cada impuesto son independientes y se determinan de forma diferente y específica.

Debe advertirse que en lo atinente al impuesto de renta se habla de ingresos o rentas brutas y líquidas, en tanto que tratándose del impuesto de ganancias ocasionales, no se hace esa distinción pues lo percibido por ganancia ocasional, en el evento estudiado, se determina conforme lo dispone el artículo 300 del Estatuto Tributario: por la diferencia entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado.

Eso, sin dejar de reconocer que, miradas las cosas desde el punto de vista contable, pueda acudirse a dicha terminología, pero eso, fiscalmente, es distinto para los efectos aquí previstos.

En otras palabras, en la ganancia ocasional no existe el concepto de ingresos brutos. En estricto sentido, lo que se considera ganancia ocasional es la utilidad en la venta del activo fijo y, por ende, es esta –la utilidad- la que constituye ingreso por ganancia ocasional –no la totalidad de la venta, en la que está incluida el costo fiscal del activo enajenado-.

Por lo demás, el costo fiscal del bien no puede calificarse como un ingreso en estricto sentido, porque no genera un incremento patrimonial. Lo genera la diferencia entre el precio de venta y el costo, que sí aumenta el patrimonio, que por lo dicho en párrafos anteriores, no puede calificarse fiscalmente como ingreso bruto.

5.8.- En ese orden de ideas, como la definición de ingresos brutos que trae el artículo 26 del Estatuto Tributario es exclusiva para la determinación del impuesto de renta, los ingresos obtenidos por ganancias ocasionales no pueden considerarse como parte del concepto de ingresos brutos de que trata la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006.

Por tal razón, no es dable, para efectos de establecer los ingresos brutos totales del contribuyente en un período fiscal, como lo sostiene la DIAN, realizar una sumatoria de los ingresos brutos determinados para el impuesto de renta (casilla 48 de la declaración), con los ingresos por ganancias ocasionales registrados en la casilla 70 del formulario de la declaración de renta del año 2005 –que corresponden al total de la venta del activo fijo en el caso concreto-.

Como la Resolución No. 12807 del 26 de octubre de 2006, limitó la obligación de presentar la información exógena por el año 2006, a los contribuyentes cuyos ingresos brutos del año gravable 2005 fueran superiores a $1.500.000.000, sólo debe tomarse, para efectos de establecer el surgimiento de dicha obligación, los ingresos reportados por los contribuyentes en la casilla 48 de la declaración de renta que corresponden, precisamente, a los ingresos brutos del contribuyente, determinados conforme lo dispone el artículo 26 del Estatuto Tributario.” (Negrillas fuera del texto)

Entonces, de conformidad con lo transcrito, las ganancias ocasionales no pueden sumarse a los ingresos ordinarios a efectos de determinar si el contribuyente está en la obligación de presentar información exógena, conforme con la Resolución No. 12807 de 2006.

3.3. Del caso concreto

De las pruebas que aparecen en el expediente, en especial, de la declaración de renta presentada por la contribuyente por el año gravable 2006, se advierte que la demandante declaró un total de ingresos recibidos por concepto de renta de $1.466.470.000 (renglón 40), $746.082.000 por concepto de ingresos extraordinarios por ganancias ocasionales (renglón 55). Los mismos $746.082.000 fueron reportados como costos y deducciones por ganancias ocasionales gravables (Renglón 56), para un total de cero pesos de ganancias ocasionales gravables (casilla 58).

De manera que está probado que la contribuyente Julia Inés Pabón Santofimio no superó el monto de $1.500.000.000 exigido por la Resolución 12807 de 2006 y, por ende, no tenía la obligación de enviar la información exógena tributaria correspondiente al año 2006, de acuerdo con el artículo 631 del E.T. y no podía ser sancionada por la omisión atribuida.

En consecuencia, para la Sala son prósperas las pretensiones principales de la demanda, razón por la que se revocará la decisión de primera instancia y, en su lugar, se anularán los actos administrativos acusados.

Por lo anterior, no se estudiará la procedencia de las pretensiones subsidiarias, relacionadas con la graduación de la sanción, toda vez que prospera el cargo principal.

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

F A L L A:

REVÓCASE la sentencia del 21 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima. En su lugar,

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Resolución Sanción No. 092412010000020 del 22 de febrero de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Ibagué y de la Resolución No. 900020 del 10 de marzo de 2011, que la confirmó, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la contribuyente Julia Inés Pabón Santofimio (antes de Uribe) no estaba obligada a presentar información exógena tributaria correspondiente al año gravable 2006. En consecuencia, no procede en su contra ninguna sanción por no enviar información.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ