**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Bogotá D.C., Catorce (14) de mayo de dos mil quince (2015)**

**Referencia: 080012331000201100670-01**

**Expediente: 19442**

**Actor: LILIA MAYORGA DE GRANADOS**

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

**Sanción por no enviar información**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN contra la sentencia del 1º de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que resolvió:

1º. Declárase la nulidad de las Resoluciones Nos. 022412010000217 de 4 de marzo de 2010 y 900034 de 29 de marzo de 2011, por medio de las cuales la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales Local Barranquilla impuso a la actora sanción por no enviar información en medios magnéticos por el año 2006, y modificó dicha sanción en cuantía de $296.640.000

2º. A título de restablecimiento del derecho, declárase que la señora Lilia Mayorga de Granados que no estaba obligada a suministrar en el año 2006 la información prevista en el[artículo 651](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del E.T.

(…)

**1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 19 de octubre de 2009, la DIAN expidió el Pliego de Cargos 022382009001160, mediante el que propuso imponerle a la demandante la sanción por no enviar información en cuantía de $356.445.000.

- El 4 de marzo de 2010, mediante la Resolución Sanción 022412010000217, la DIAN le impuso a la demandante la sanción propuesta en el pliego de cargos en una cuantía de$356.445.000.

- El 29 de marzo de 2011, mediante la Resolución 900034, la DIAN modificó la Resolución Sanción 022412010000217 del 4 de marzo de 2010 para reducir la sanción a $296.640.000.

**2. ANTECEDENTES PROCESALES**

**2.1. LA DEMANDA**

Lilia Mayorga de Granados formuló las siguientes pretensiones:

**PRIMERO**: declárese nula la RESOLUCIÓN SANCIÓN 022412010000217 de fecha marzo 4 de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de La Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla (DIAN), mediante la cual se impuso a LILIA MAYORGA DE GRANADOS, sanción por no enviar información en medios magnéticos por el año 2006 en cuantía de $296.640.000, a pesar de no estar obligada a enviar dicha información. (Anexo No. 2).

**SEGUNDO**: Declárase nula la Resolución No. 900034 de fecha marzo 29 de 2011, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión de Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN, notificada el 14 de abril de 2011, por la cual se falló el recurso de Reconsideración interpuesto por LILIA MAYORGA GRANADOS, confirmando la Resolución Sanción No. 022412010000217 de fecha marzo 4 de 2010. (Anexo No. 3).

**TERCERO:** En consecuencia, y como restablecimiento del derecho, solicito se declare, que LILIA MAYORGA GRANADOS, al no estar obligada a suministrar la información prevista en el [artículo 631](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=783) del Estatuto Tributario, no puede ser sancionada pecuniariamente por el incumplimiento de ese deber formal.

**2.1.1. NORMAS VIOLADAS**

La demandante invocó como disposiciones violadas las siguientes:

      Constitución Política: artículo 29

      Estatuto Tributario: artículos [742](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919), [743](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920) y [745](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922)

      Ley 26 de 1989: artículo 10.

**2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN**

**a) Violación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989.**

Dijo que la Resolución 12807 de 2006 estableció que, entre otros sujetos, las personas naturales obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios cuyos ingresos brutos del año gravable 2005 hubieran sido superiores a $1.500.000.000, debían presentar información por el año 2006.

Que si bien era cierto que en la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la demandante por el año 2005 se registraron ingresos brutos por valor de $3.580.480.000, el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 establece que para efectos fiscales, se estima que los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por la venta de estos, corresponde al margen de comercialización establecido por el Gobierno Nacional.

Explicó que según las leyes 39 de 1987 y 26 de 1989 y los decretos 2119 de 1992 y 70 de 2001, al Ministerio de Minas y Energía le corresponde fijar los precios de los productos derivados del petróleo y determinar los márgenes de comercialización para los distribuidores.

Que mediante las resoluciones 82438 y 82439 de 1998 el Ministerio de Minas y Energía adoptó la estructura para la fijación de los precios de la gasolina corriente y del ACPM y estableció dos regímenes aplicables según el área geográfica en la que se encuentre ubicado el distribuidor minorista.

Que así, de una parte, el régimen de libertad vigilada permite que los distribuidores minoristas de las capitales de algunos departamentos, entre estos el Atlántico, fijen libremente los precios de los combustibles y los márgenes de comercialización. Que, de otra parte, el régimen de libertad regulada establece que los distribuidores minoristas deben fijar los precios de venta de los combustibles con sujeción a los máximos establecidos por el Gobierno Nacional.

Agregó que, en relación con la gasolina extra, los distribuidores minoristas de combustibles pueden fijar libremente los precios de venta al público y los márgenes de comercialización.

Advirtió que, en consecuencia, al ser la demandante un distribuidor minorista de combustibles líquidos, la Administración debió aplicar el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 y tener como ingreso bruto sólo el margen de comercialización.

Para estos efectos, señaló que para el año 2005 obtuvo ingresos fiscales, correspondientes al margen de comercialización de $415.232.038.

Sostuvo que la Administración, tanto en la resolución sancionatoria como en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, reconoció la situación particular de la demandante y admitió que el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 establece un ingreso presunto para efectos fiscales para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos.

Que, de esa forma, le correspondía a la DIAN analizar si conforme con las pruebas aportadas en el expediente, las ventas realizadas durante el año gravable 2005 y los márgenes de comercialización y evaporación reglamentados por el Gobierno, la demandante cumplió los topes para presentar la información en medios magnéticos por el año gravable 2006.

Alegó para esos efectos, en la vía gubernativa allegó un certificado expedido por un contador público que daba cuenta de que la demandante no estaba obligada a presentar información en medios magnéticos por el año gravable 2006, pues sus ingresos brutos en el año gravable 2005, incluidos los correspondientes a los márgenes de comercialización, ascendieron a $893.994.760 y que la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006, exigía como condición para asumir esa obligación ingresos superiores a $1.500.000.000.

Sostuvo no tenía sentido que la Administración, sin utilizar sus amplias facultades de fiscalización decidiera calificar a un contribuyente como infractor de una obligación tributaria, solo con la información de la declaración de renta, a sabiendas de la existencia de un sistema especial que difiere del procedimiento general para la determinación de los ingresos brutos.

**b) Inadecuada valoración de la prueba contable.**

Manifestó que la DIAN aceptó la existencia de una certificación firmada por contador público y reconoció que contenía información necesaria para demostrar que no se cumplieron los requisitos exigidos para estar obligado a presentar información en medios magnéticos, pero que la desechó porque, presuntamente, no estaba firmada ni por la demandante ni por el contador público que la expidió.

Que, por lo anterior, los actos administrativos demandados fueron indebida o falsamente motivados, hecho que los hacía nulos, en tanto que violan las reglas del debido proceso.

**2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

**La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda**.

Como excepción previa, la DIAN alegó la falta de agotamiento de la vía gubernativa. Explicó que la demandante no podía sustentar la nulidad de los actos administrativos en discusión con fundamento en normas cuya violación no se invocó al agotar la vía gubernativa. Que, así, el Tribunal debía declararse inhibido para pronunciarse sobre la presunta falsa motivación alegada.

Sostuvo que en el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante contra la resolución sancionatoria no se invocaron como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política ni [742](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919), [743](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920) y [745](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922) del E.T. y que, por tanto, la Administración no tuvo la oportunidad de defenderse frente a esos argumentos.

En lo de fondo, pese a que no fue un tema controvertido en la actuación administrativa, alegó que según el [artículo 651](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del E.T., cuando las sanciones se impongan mediante resolución independiente, el pliego de cargos debe formularse dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del período en el que ocurrió el hecho sancionable.

Que en el caso de la demandante, la información debió presentarse el 18 de abril de 2007, de tal forma que la irregularidad sancionable ocurrió en el año 2007. Que, por consiguiente, no es cierto que la notificación del pliego de cargos fuera extemporánea, como lo alegó la demandante.

De otra parte, dijo que la actora, con la respuesta al pliego de cargos, allegó «una relación», sin certificar, que daba cuenta de que durante el año 2005 obtuvo unos ingresos de $3.580.227.000, incurrió en unos gastos de $2.686.407.490 y percibió un «ingreso base» de $893.419.509.

Que también aportó ciertos «anexos», sin certificar por contador público, en los que se discriminan los ingresos percibidos durante los seis bimestres de 2005 en los que se indica el período, el tipo de combustible, los galones vendidos, el precio de venta, ingreso recibido, el costo y el ingreso gravable.

Que con el recurso de reconsideración, la demandante aportó un certificado expedido por un contador público en el que se manifiesta que los ingresos brutos obtenidos durante el año gravable 2005 fueron calculados según lo establecido en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989. Que, de igual forma, allegó las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes al año 2005.

Sostuvo que aunque las referidas «relaciones» daban cuenta de los ingresos por la venta de combustibles discriminados por producto, los galones vendidos y el precio de venta, no se identificaba el número de la resolución, el margen de distribución ni la pérdida por evaporación.

Agregó que a pesar de que el certificado de contador público aportado señalaba que los ingresos brutos percibidos durante el año 2005 se calcularon según lo establecido en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, las «relaciones» indicaban que el ingreso gravable se obtuvo de restar el costo de ventas del ingreso recibido, de tal forma que no había certeza de que los ingresos brutos obtenidos por ese año se hubieran determinado de conformidad con lo dispuesto en la norma citada.

Que, además, las referidas «relaciones» al no estar certificadas por la demandante o por un contador público, carecían de valor probatorio de conformidad con lo previsto en el[artículo 777](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965) del E.T.

Advirtió que, por consiguiente, los documentos aportados no llevaban al convencimiento de los hechos que se pretendían probar en relación con los ingresos brutos obtenidos por la venta de combustibles líquidos derivados del petróleo, según lo establecido en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989.

Que, en consecuencia, estaba probado que la demandante no cumplió con la obligación de informar en el plazo establecido y que, por tanto, era acreedora de la sanción prevista en el [artículo 651](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del E.T.

Por último, dijo que la demandante no demostró cómo se configuró la falsa motivación alegada.

**2.3. LA SENTENCIA APELADA**

**El Tribunal Administrativo del Atlántico accedió a las pretensiones de la demanda.**

En relación con la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, dijo que los argumentos expuestos por la demandante en el recurso de reconsideración giraban en torno a la improcedencia de la sanción prevista en el [artículo 651](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del E.T. por cuanto el pliego de cargos fue proferido por fuera del término establecido en el [artículo 638](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=793) ibídem y porque no estaba obligada a suministrar información exógena por el año gravable 2006 en tanto que no obtuvo los ingresos señalados en la Resolución 12807 de 2006.

Que si bien era cierto que en el escrito del recurso de reconsideración no se hizo referencia a los artículos 29 de la Constitución Política y [742](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919), [743](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920) y [745](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922) del E.T., también lo era que dichas disposiciones hacen referencia a la prueba y su idoneidad, aspectos que fueron examinados por la Administración al resolver el recurso de reconsideración.

De fondo, sostuvo que el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 establece que para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo los ingresos brutos obtenidos por la venta de estos productos corresponden al margen de comercialización señalado por el Gobierno Nacional.

Que la Resolución 12807 de 2006 estableció que las personas naturales que en el 2005 hubieran obtenido ingresos superiores a $1.500.000.000 estaban obligados a presentar información en medios magnéticos por el año gravable 2006.

Señaló que el certificado de contador público aportado como prueba daba cuenta de que el total de los ingresos brutos percibidos por la demandante en el año gravable 2005, según la norma especial, fue de $893.994.760. Que también advertía que la contribuyente llevó su contabilidad según las normas y la técnica contable y que los libros están debidamente registrados en la cámara de comercio.

Que de esa manera, la certificación aportada cumplía con los requisitos previstos en los artículos [774](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962) y [777](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965) del E.T. para que fuera tenido como prueba. Que si la DIAN tenía dudas sobre la credibilidad del certificado debió ejercer las facultades de fiscalización para hacer las comprobaciones pertinentes y desvirtuar la prueba contable. Que como no ocurrió así, debía ser aceptada de conformidad con el valor probatorio que le asigna el [artículo 772](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960) ibídem.

**2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN**

**La DIAN apeló la sentencia del Tribunal.**

En términos similares a los expuestos en la contestación de la demanda, dijo que a pesar de que la certificación de contador público aportada como prueba indicaba que los ingresos brutos percibido por la demandante en el año gravable 2005 se calcularon según lo establecido en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, las «relaciones» allegadas indicaban que el ingreso gravable se obtuvo de restar el costo de ventas del ingreso recibido, de tal forma que no había certeza sobre la determinación de los ingresos brutos conforme a la norma citada.

Señaló que las referidas «relaciones», al no estar certificadas por la demandante ni por contador público, carecían de valor probatorio de conformidad con lo previsto en el [artículo 777](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965) del E.T.

Agregó que el [artículo 773](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=961) del E.T. establece que para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes debe sujetarse a las normas comerciales. Que por su parte, el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 señala que los hechos económicos deben documentarse en soportes de origen interno o externo, fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Por último, dijo que el [artículo 774](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962) del E.T. estipula que para quienes lleven libros de contabilidad, estos serán prueba siempre y cuando cumplan los requisitos en esa norma previstos, entre los que se encuentra que reflejen la situación de la entidad y estar respaldados por comprobantes internos y externos.

**2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **DIAN** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación.

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

**2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

**3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala decide sobre la nulidad de i) la Resolución Sanción 022412010000217 del 4 de marzo de 2010, mediante la que la DIAN sancionó a la demandante por no enviar información en medios magnéticos por el año gravable 2006 y ii) la Resolución 900034 del 29 de marzo de 2011, que modificó la sanción impuesta.

En concreto, la Sala decidirá si conforme con las pruebas aportadas, la demandante estaba obligada a reportar información en medios magnéticos por el año gravable 2006.

Previo el análisis del caso concreto, la Sala hace las siguientes consideraciones generales sobre la sanción por no enviar información.

**3.1. De la sanción por no enviar información**

El fundamento legal que impone la obligación de presentar la información en medios magnéticos es el [artículo 631](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=783) del E.T.[[1]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn1" \o "), según el cual, el director de la DIAN puede solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, información con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

En concordancia con lo anterior, y para el año 2006, la Resolución 12807 de 2006 especificó la información, las condiciones y los plazos en los que debía ser presentada para los fines previstos en el [artículo 631](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=783) del E.T. y, de manera particular, en relación con las personas naturales dispuso:

**ARTÍCULO 1. SUJETOS OBLIGADOS A PRESENTAR INFORMACIÓN POR EL AÑO GRAVABLE 2006.**

a) 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).

(…)

Los ingresos brutos, de conformidad con lo establecido en el [artículo 26](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56) del E.T., corresponden a «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».

La sanción por no cumplir la obligación establecida en el [artículo 631](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=783) del E.T. está contemplada en el [artículo 651](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del E.T. que para el período objeto de la discusión señalaba:

[**ARTÍCULO 651**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810)**. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN.**Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Una multa hasta de cincuenta millones de pesos ($50.000.000)[[2]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn2" \o "), la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea

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

b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá el término de (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que serán probados plenamente.

**Parágrafo.** No se aplicará la sanción prevista en este artículo, cuando la información presente errores que sean corregidos voluntariamente por el contribuyente antes de que se le notifique pliego de cargos.

Como lo ha precisado la Sala, la norma transcrita establece una sanción para los obligados a suministrar información tributaria y para aquéllos a los que la Administración les ha solicitado informaciones o pruebas, cuando: i) no entregan la información ii) no entregan la información dentro del plazo que debían hacerlo; iii) entregan información cuyo contenido presenta errores y iv) suministran información distinta de la que se les pidió.

De igual forma, ha establecido que los hechos que constituyen infracción son diferentes e independientes entre sí e implican acciones u omisiones de características distintas, pues, no es lo mismo no presentar información, que presentarla tardíamente o con errores[[3]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn3" \o ").

La Sala también ha reiterado[[4]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn4" \o ") que el parágrafo 2º del [artículo 631](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=783) del E.T.[[5]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn5" \o "), al determinar los obligados a presentar información en medios magnéticos, señala que los ingresos brutos y el patrimonio bruto a tener en cuenta para tales efectos, no son los declarados, sino los poseídos en el último día del año inmediatamente anterior.

Que, así, del contenido del [artículo 631](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=783) del E.T. se puede concluir que la ley no condiciona en parte alguna que los topes de patrimonio bruto –a lo que habrá que agregar ingresos brutos– fijados para que nazca la obligación de informar en medios magnéticos, tengan que figurar en una declaración tributaria y que además esta se entienda válidamente presentada[[6]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn6" \o "), razón por la cual ha admitido que con el sustento probatorio adecuado, se pueda desvirtuar la presunción de veracidad del denuncio rentístico para los efectos de la obligación de presentar información en medios magnéticos[[7]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn7" \o ").

**3.2. El caso concreto**

**3.2.1. Hechos probados**

Para decidir se tienen como relevantes los siguientes hechos probados.

a. La demandante es una persona natural inscrita en el registro mercantil de la Cámara de Comercio de Barranquilla cuya actividad comercial es la «venta de combustibles. Venta de lubricantes. Venta de accesorios.»[[8]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn8" \o ")

b. El 12 de noviembre de 2007, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, en la que reportó ingresos brutos en cuantía de $3.580.403.000.

c. Los días 11 de marzo y mayo, 12 de julio y septiembre, 8 de noviembre de 2005 y 10 de enero de 2006, la demandante presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas en las que registró los siguientes ingresos netos[[9]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn9" \o "):

|  |  |
| --- | --- |
| **Bimestre** | **Ingresos netos** |
| Enero febrero | $513.423.000 |
| Marzo abril | $484.355.000 |
| Mayo junio | $496.356.000 |
| Julio agosto | $533.234.000 |
| Septiembre octubre | $541.087.000 |
| Noviembre diciembre | $830.537.000 |
| **TOTAL INGRESOS NETOS** | **$3.398.992.000** |

d. El artículo 1º de la Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006[[10]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn10" \o ") dispuso que estaban obligadas a presentar información por el año gravable 2006, entre otras, las «personas naturales 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)».

e. La demandante no presentó la información requerida por la Resolución 12807 de 2006.

f. El 19 de octubre de 2009, mediante el Pliego de Cargos 022382009001160, la DIAN propuso imponerle a la demandante la sanción por no enviar información prevista en el[artículo 651](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=810) del E.T., por un valor de $356.445.000, sanción que fue confirmada por la Resolución 022412010000217 del 4 de marzo de 2010[[11]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn11" \o ").

g. El de 7 de mayo de 2010, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra de la resolución sanción. Manifestó que no estaba obligada a presentar la información del[artículo 631](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=783) del E.T porque sus ingresos brutos en el año 2005, de acuerdo a lo establecido en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, fueron de $893.820.000, es decir inferiores al tope fijado en la Resolución 128047 de 2006[[12]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn12" \o "). Como prueba de lo dicho aportó un «cuadro resumen de ingresos y certificado de contador[[13]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn13" \o ")».

h. El 29 de marzo de 2011, mediante la Resolución 900034, la DIAN modificó la sanción para reducirla a $269.640.000[[14]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn14" \o ").

**3.2.2. Análisis del caso concreto**

La Sala precisa que es un hecho no controvertido que la demandante declaró en su denuncio rentístico del año gravable 2005 «ingresos brutos» por valor de $3.580.403.000[[15]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn15" \o "). Que, en esas condiciones, superó el tope de ingresos que, según la Resolución 12807 del 26 de octubre de 200, la obligaban a cumplir el deber de entregar la información exógena en medios magnéticos por el año gravable 2006.

También advierte que la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la demandante goza de la presunción de veracidad, de acuerdo con el [artículo 746](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=923) del E.T.[[16]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn16" \o "). Lo anterior por cuanto no obra en el expediente prueba que demuestre que fue corregida por el contribuyente o modificada por la Administración.

Como lo precisó la Sala en un caso similar al que ahora se resuelve, si para determinar los ingresos brutos como distribuidor minorista de combustibles un contribuyente debe sujetarse a la norma especial, se presume que los datos consignados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios son ciertos y, en particular, que al depurar la renta autoliquidó los ingresos brutos ajustados a la normativa especial[[17]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn17" \o ").

La demandante alegó que no estaba obligada a cumplir la obligación de suministrar información en razón a que, si bien en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2005 registró ingresos superiores a los establecidos en la Resolución 12807 de 2006, de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la Ley 29 de 1989, los ingresos brutos que percibió por el año 2005, en realidad, fueron de $893.820.000. Para sustentar su alegato aportó las siguientes pruebas:

      Certificación suscrita por contador público, allegada con el recurso de reconsideración, que señala[[18]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn18" \o "):

De acuerdo con lo anterior, certifico que los ingresos recibidos durante el año gravable 2005, calculados conforme lo exige el artículo 10 de la Ley 29 de 1989, esto es, correspondientes a lo obtenido de multiplicar el margen señalado por el Gobierno Nacional por el número de galones vendidos, menos el margen de evaporación, es el que se presenta como anexo. Esta conciliación está realizada por bimestre de acuerdo a las declaraciones presentadas.

      Anexo del certificado de contador público allegado con el recurso de reconsideración que informa, en relación con los ingresos percibidos por la demandante por la venta de combustibles durante el año 2005, lo siguiente[[19]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn19" \o "):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ESTACIÓN DE SERVICIO METROPOLITANA** | | | |
| **Bimestre** | **Ingreso recibido** | **Costo** | **Ingreso gravable** |
| Enero febrero | $472.505.902,60 | $408.187.699,81 | $64.318.203,19 |
| Marzo abril | $437.682.207,00 | $379.152.300,82 | $58.529.906,18 |
| Mayo junio | $453.101.682,40 | $393.893.863,93 | $59.207.818,48 |
| Julio agosto | $484.211.578,00 | $416.628.929,69 | $67.582.648,31 |
| Septiembre octubre | $494.721.223,60 | $429.351.447,62 | $65.369.775,98 |
| Noviembre diciembre | $484.193.149,00 | $420.717.962,15 | $63.475.186,85 |
| **ESTACIÓN DE SERVICIO OLAYA HERRERA** | | | |
| Noviembre diciembre | $275.223.536,00 | $238.475.289,92 | $36.478.246,08 |
| **ACUMULADO LAS DOS ESTACIONES** | | | |
| Noviembre diciembre | $759.416.683,80 | $ 659.193.252,06 | $100.223.431,74 |

      Certificado de contador público allegado con la demanda, en el que señala[[20]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn20" \o "):

7) Que para efectos fiscales, los ingresos brutos por la venta de combustibles líquidos durante el año gravable 2005 se calcularon de multiplicar el número de galones vendidos por el margen de comercialización establecido por el propio distribuir minorista, entendido como la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.

8) Que el anterior sistema especial de cálculo de los ingresos brutos para los distribuidores minoristas de combustibles, se realizó de conformidad con lo establecido en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, pero atendiendo que desde el año 2005 la gasolina extra y el kerosene no se encuentran sometidos al régimen de control de precios y que en relación con la gasolina corriente y el ACPM, por la circunstancia de ubicadas las estaciones de servicio de propiedad de la señora LILIA MAYORGA DE GRANADOS en la jurisdicción de las capitales departamentales (Atlántico) sometidas al régimen de libertad vigilada, las corresponde a los distribuidores minoristas de combustibles establecer libremente los precios de venta al público de los combustibles que expenden, al igual que determinar el margen de comercialización.

9) De acuerdo con lo anterior, certifico que los ingresos brutos recibidos por la señora LILIA MAYORGA DE GRANADOS durante el año gravable 2005, calculados conforme la Ley 26 de 198, según el tipo de combustible, fueron los siguientes:

(…)

11) Que resumiendo todo lo anterior, para efectos fiscales los ingresos brutos de la señora LILIA MAYORGA DE GRANADOS durante el año 2005 fueron los siguientes:

|  |  |
| --- | --- |
| **CONCEPTO** | **VALOR** |
| INGRESOS BRUTOS VENTAS GASOLINA CORRIENTE (Ley 26/89 Art. 10) | $241.275.773,45 |
| INGRESOS BRUTOS VENTAS ACEPM (Ley 26/89 Art. 10) | $138.155.171,86 |
| INGRESOS BRUTOS GASOLINA EXTRA (Ley 26/89 art. 10) | $22.391.476,19 |
| INGRESOS BRUTOS VENTA RESOSENE (Ley 26/89 Art. 10) | $12.709.918,83 |
| TOTAL INGRESOS BRUTOS VENTAS DE COMBUSTIBLES LÍQUIDOS | $415.232.040,34 |
| INGRESOS BRUTOS DIFERENTES A VENTAS DE COMBUSTIBLE | $478.762.720,00 |
| **TOTAL INGRESOS BRUTOS PARA EFECTOS FISCALES AÑO 2005** | **$893.994.760,34** |

      Las declaraciones del impuesto sobre las ventas correspondientes a los seis bimestres del año 2005 en las que, en suma, se registran ingresos netos en cuantía de $3.398.992.000.

El Tribunal valoró las pruebas enlistadas y le dio pleno crédito al certificado del contador público aportada como prueba en la demanda. Dijo que cumplía con los requisitos previstos en los artículos [774](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962) y [777](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965) del E.T. para que fuera tenido como prueba y que, de esa manera, estaba demostrado que los ingresos brutos percibidos por la demandante en el año gravable 2005, con sujeción a lo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, fueron de $893.994.760, razón por la que no estaba obligada a cumplir con la obligación de entregar información.

El artículo 10 de la Ley 26 de 1989, «Por medio de la cual se adiciona la Ley 39 de 1987 y se dictan otras disposiciones sobre la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo», señala:

**ARTÍCULO 10.** Para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.

Sobre el particular la Sala ha señalado:

De acuerdo con la citada disposición, para el distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, los "ingresos brutos" obtenidos por la venta de los mismos, están determinados por el margen de comercialización señalado por el Gobierno Nacional. Pero tales ingresos no pueden entenderse equivalentes a lo que específicamente señala el [artículo 26](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56) del Estatuto Tributario como "base gravable" del impuesto de renta, la cual está determinada por el valor que resulte de restar a los ingresos brutos los costos incurridos para la obtención de tales ingresos.

En consecuencia, los ingresos brutos calculados en la forma dispuesta en el citado precepto legal, esto es, los que resultan de multiplicar el margen de comercialización, por el número de galones vendidos menos el porcentaje que corresponda al margen de pérdida por evaporación, pueden ser afectados con los costos generados en la compra del combustible.

La existencia de la norma específica que contiene un tratamiento especial para calcular los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo, no implica que deja de ser aplicable el procedimiento ordinario de determinación de la renta, previsto en el [artículo 26](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56) del Estatuto Tributario, como lo entiende la Administración, puesto que lo que consagra la Ley 26 de 1989 no es la base gravable del impuesto de renta, sino la forma de calcular uno de los factores que la integran, como son los "ingresos brutos".

Lo anterior porque el correcto entendimiento de la norma indica que el concepto de "ingresos brutos" utilizado por el legislador, no es equivalente al de "renta líquida", pues, una cosa es que los distribuidores minoristas de combustibles deban sujetarse a la citada ley para determinar sus ingresos brutos, y otra, que a partir de tal determinación puedan acreditar el valor real de los costos en que hayan incurrido para la producción de tales ingresos[[21]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn21" \o ").

De otra parte, y según el precedente jurisprudencial que se reitera, conforme con el [artículo 777](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965) del E.T., cuando se trata de presentar a la DIAN pruebas contables, las certificaciones de los contadores o revisores fiscales pueden ser suficientes si la Administración decide no hacer las comprobaciones pertinentes[[22]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn22" \o ").

Que sin embargo, para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Que además de expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales o que los libros se encuentran registrados en la cámara de comercio, deben informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico[[23]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn23" \o ").

Lo anterior, por cuanto del [artículo 777](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965) del E.T. no se deduce la aceptación incondicional de las certificaciones como verdad real de una operación del contribuyente que deba constar en su contabilidad[[24]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn24" \o ").

La Sala ha precisado que tales certificados deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. Que no pueden versar sobre simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dan cuenta, pues «en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registradas las afirmaciones vertidas en sus certificaciones»[[25]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn25" \o ").

Que, en todo caso, lo anterior no significa que se exija una fórmula sacramental en cuanto a la redacción del certificado del contador o del revisor fiscal. Que lo que se exige es que sea completo, detallado y coherente, que permita establecer que la contabilidad evidencia la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios, tal como establece el artículo 48 Código de Comercio.

Esta prueba, como tal, no está sometida a una tarifa legal. Su valoración se hace de acuerdo con la sana crítica. En virtud de este principio el juez tiene la facultad de analizar el certificado y los elementos que se tuvieron en cuenta para expedirlo, de manera que si no encuentra que esté bien fundamentado, tiene la facultad de separarse de él. Por ello, depende de la eficacia e idoneidad del certificado que el juez lo acepte como prueba contable[[26]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn26" \o ").

La Sala considera que, a pesar de que la demandante allegó certificados de contador público, tanto en la vía gubernativa como en la presentación de la demanda, no basta con que la prueba se haya presentado oportunamente sino que es necesario examinarla a la luz de los principios de la sana crítica y los requisitos propios de su naturaleza en aras de poder darle validez para llegar al convencimiento de que los ingresos brutos obtenidos durante el año 2005 fueron inferiores a los registrados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

Si bien dichos documentos pueden considerarse prueba contable, no tienen el mérito probatorio para demostrar que los ingresos brutos de la demandante correspondientes al año gravable 2005 en realidad fueron de $893.994.760 y no de $3.580.403.000.

Lo anterior porque los certificados de ninguna manera se pliegan al rigor exigido por la jurisprudencia para que tenga validez y mérito probatorio en los términos del [artículo 777](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965)del E.T., esto por cuanto no señala las cuentas contables de las cuales se extrajo y donde se puede verificar la información vertida en la certificación, ni tampoco se indicaron los soportes externos en los cuales constan los ingresos, pero sobre todo los costos de venta del combustible necesarios para corroborar el margen de comercialización.

Además de lo anterior, según ya se advirtió, en el expediente obran como prueba las declaraciones del impuesto sobre las ventas de los seis bimestres del año 2005 que gozan de presunción de veracidad. Estas declaraciones dan cuenta de que los ingresos brutos que percibió la demandante por el año 2005 ascienden a la $3.398.992.000, es decir, un importe superior al certificado por el contador público, por valor de $893.994.760.

El ingreso bruto reportado en esas declaraciones goza de presunción de veracidad, sin perjuicio de que la autoridad tributaria pueda ejercer su facultad de fiscalización para comprobar que los ingresos brutos declarados, en realidad, corresponden al monto efectivamente percibido por el contribuyente.

En este punto, es menester precisar que la actuación administrativa que inició la DIAN y que dio lugar a los actos administrativos demandados no tuvo como fin la comprobación de la veracidad de los ingresos brutos que reportó la demandante.

La actuación administrativa tuvo como fin imponer a la demandante la sanción por no informar en medios magnéticos. Y esta actuación se inició con fundamento en el hecho de que la propia demandante declaró, en los denuncios de renta y de ventas que presentó por el año 2005, ingresos brutos en cuantía de $3.580.402.022, suma que supera los $1.500.000.000 establecidos por la Resolución 12807 de 2006 como tope para ser considerado como obligado a reportar información en medios magnéticos.

Esa información reportada, se reitera, se presume veraz y, por lo mismo, suficiente para que la DIAN inicie la actuación administrativa.

Ahora bien, como la demandante pretender demostrar que los ingresos brutos que percibió durante el año 2005 son distintos a los que declaró, era a esta a la que le asistía el deber de corregir las declaraciones y reportar los ingresos brutos que correspondían, porque es evidente que los $893.994.760 que certificó el contador de la demandante por ese concepto, no corresponden con los $3.398.992.000 declarados en los denuncios tributarios.

Ahora bien, independientemente de que las declaraciones que tuvo en cuenta la DIAN gocen de presunción de veracidad, la Sala es del criterio de que la presunción de legalidad de los actos administrativos que imponen la sanción por no enviar información sí puede ser desvirtuada, pero con pruebas. De hecho, la propia Subdirectora de Gestión de Fiscalización de la DIAN emitió el Memorando 0000403 del 9 de agosto de 2010, dirigido a los Directores Seccionales de Impuestos y otros, en el que les pide tener en cuenta, para aplicar la sanción por no enviar información, la aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, «independientemente del valor informado en el renglón total de ingresos recibidos en su denuncio rentístico».

En esas circunstancias, la carga de la prueba la tiene la demandante pues los actos administrativos, se insiste, se presumen legales mientras no se pruebe lo contrario. Con mayor razón si tales actos se fundamentan en las declaraciones tributarias presentadas por la propia demandante que se presumen veraces.

El certificado del contador público que se aportó como prueba da cuenta de que el margen de comercialización resulta de restar al precio de venta por galón el precio de compra. Y los ingresos brutos fiscales que, según la demandante, percibió y calculó con fundamento en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, resultan de multiplicar el margen de comercialización por la cantidad de galones vendidos.

La demandante dice que en la ciudad de Barranquilla –jurisdicción en la que vendió el combustible– tanto el precio de venta al público como el margen de comercialización los establece el propio distribuidor minorista de conformidad con los artículos 5 y 6 de las Resoluciones 8 2438[[27]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn27" \o ") y 8 2439 de 1998 que disponen que ese precio y ese margen se establezcan bajo el régimen de libertad vigilada.

Explicó que para calcular el margen de comercialización no se requiere de fórmulas complejas. Que basta restar a las ventas de combustible, el costo[[28]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn28" \o ").

De esa explicación, la Sala no puede dar por probado que la demandante declaró el margen de comercialización en el renglón de costos de la declaración del impuesto sobre la renta, pues, como se precisó, los distribuidores minoristas deben declarar en el renglón correspondiente al total de ingresos brutos de la declaración de renta, los que resulten de aplicar la metodología prevista en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, y en el renglón de costos, los costos en que hubiere incurrido[[29]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn29" \o ").

Si la demandante no lo hizo así, bien pudo haber aportado a este proceso la declaración del impuestos sobre la renta y complementarios para demostrar esa circunstancia. O bien pudo aportar la prueba contable en la que se haya dejado constancia del registro de las facturas que expidió y que reflejan, presuntamente, el precio al que vendió el combustible –precio de venta al público–, y que fijó libremente en atención a lo previsto en los artículos 5 y 6 de las Resoluciones 8 2438 y 8 2439 de 1998 del Ministerio de Minas y Energía,[[30]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftn30" \o ")y el precio al que compró el combustible.

La certificación contable que se aportó como prueba no lleva al convencimiento de que el precio de venta al público del combustible y el precio al que la demandante lo compró sean reales pues en esa certificación no se especifican las cuentas contables de las cuales se extrajo la información ni precisa en donde se puede verificar la información vertida en la certificación. Tampoco precisa los soportes externos –factura u otro documento o prueba– en los que conste la información referida a efectos de verificar que el margen de comercialización certificado en esa prueba resulta de aplicar la fórmula que aplicó la demandante: precio de venta al público menos precio al que se compró el galón de combustible.

Pese a que la demandante alegó que tanto en vía administrativa como en vía judicial aportó una muestra de facturas de ventas que demostraban su dicho, esas facturas no reposan en el expediente, pues, en realidad, nunca las aportó ni ante la administración ni ante esta jurisdicción.

Se concluye, entonces, que no resulta consecuente con el alegato de la demandante que, a sabiendas de que para efectos fiscales, los ingresos brutos por las ventas de combustibles líquidos durante el año gravable 2005 resultan de multiplicar el número de galones vendidos por el margen de comercialización establecido por el propio distribuidor minorista, en las declaraciones del impuesto sobre la renta y del IVA de ese período haya reportado unos ingresos brutos que resultan de multiplicar el número de galones vendidos por el precio al que vendió el galón, esto es, sin considerar el margen de comercialización.

El artículo 10 de la Ley 26 de 1989 prevé que «para todos los efectos fiscales» los ingresos brutos de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, son los que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida de evaporación. En ese entendido, es al contribuyente al que le corresponde reportar el ingreso bruto que corresponde, esto es, el ingreso bruto calculado conforme lo prevé el artículo 10 de la Ley 26 de 1989.

Así reportados esos ingresos, éstos pueden ser objeto de depuración, tal como lo dijo la Sala y se precisó anteriormente, cuando se transcribieron los apartes de la sentencia del 19 de octubre 2006, dictada en el expediente 14387.

En consecuencia, analizadas la pruebas en conjunto, la Sala concluye que la demandante no demostró que los ingresos brutos fueron inferiores a los declarados por el año gravable 2005 tanto para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios como del impuesto sobre las ventas, luego, revocará la sentencia de primera instancia en tanto que está demostrado que los ingresos brutos fueron superiores a $1.500.000.000 y de esa manera estaba en la obligación de presentar la información en medios magnéticos por el año gravable 2006.

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

**F A L L A**

**PRIMERO: REVÓCASE** la sentencia del 1º de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, en su lugar, DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

**SEGUNDO. RECONÓCESE** personería al abogado Juan Carlos Díaz García como apoderado de la DIAN.

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

Se deja constancia de que la anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

[[1]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref1" \o ") Modificado por el artículo 139 de la Ley 1607 de 2012.

[[2]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref2" \o ") Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. El texto con los valores reajustados es el siguiente: Una multa hasta de 15.000 UVT.

[[3]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref3" \o ") CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. 30 de agosto de 2007. Radicación: 08001-23-31-000-2000-01446-01 (15542). Actor: CORPORACIÓN EDUCATIVA MAYOR DEL DESARROLLO SIMÓN BOLÍVAR. Demandado: DIAN.

[[4]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref4" \o ") Sentencia del 30 de junio de 2000, Exp. 10147 C.P.: Julio E. Correa Restrepo y del 12 de diciembre de 2002, Exp. 13126 C.P.: Ligia López Díaz.

[[5]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref5" \o ") **Parágrafo 2.**Cuando se trate de personas o entidades que en el último día del año inmediatamente anterior a aquél en el cual se solicita la información, hubieren poseído un patrimonio bruto superior a dos mil ciento ocho millones de pesos ($2.108.000.000), o cuando los ingresos brutos de dicho año sean superiores a cuatro mil doscientos dieciséis millones de pesos ($4.216.000.000), la información a que se refiere el presente artículo, deberá presentarse en medios magnéticos que sean procesables por la Dirección de Impuestos Nacionales.

[[6]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref6" \o ") Sentencia del 22 de septiembre de 2005, Exp. 14060 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

[[7]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref7" \o ") CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. C.P.: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ. 28 de noviembre de 2013.Radicación: 130012331000200200928-01 (18544). Actor: SOCIEDAD ELÉCTRICA INGENIERÍA ELECTRING LTDA. Demandado: DIAN

[[8]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref8" \o ") Folio 34 del C.P.

[[9]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref9" \o ") Folios 88 al 93 del C.P.

[[10]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref10" \o ") Por la cual se establece para el año gravable 2006, el grupo de personas naturales, personas jurídicas y asimiladas, y demás entidades, que deben suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del [artículo 631](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=783) del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998 a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; se señala el contenido y características técnicas para la presentación y se fijan los plazos para la entrega.

[[11]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref11" \o ") Folios 20 al 25 del C.P.

[[12]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref12" \o ") Folios 35 al 46 del C.P.

[[13]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref13" \o ") Las pruebas que según la demandante fueron aportadas con ocasión del recurso de reconsideración obran en los folios 74 a 83 del C.P.

[[14]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref14" \o ") Folios 26 al 33 del C.P.

[[15]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref15" \o ") Si bien la declaración del impuesto sobre la rente presentada por la demandante por el año gravable 2005 no hace parte del expediente, las partes aceptan que el ingreso declarado por este período fue de $3.580.402.022.

[[16]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref16" \o ") [**Artículo 746**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530)**. PRESUNCIÓN DE VERACIDAD.** Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

[[17]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref17" \o ") CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Sentencia del 5 de febrero de 2015. Radicación: 700012333000201200034-01 (20441). Actor: GABRIEL REINA CORZO. Demandado: DIAN.

[[18]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref18" \o ") Folios 74 y 75 del C.P.

[[19]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref19" \o ") Folios 76 al 83 del C.P.

[[20]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref20" \o ") Folios 84 al 87 C.P.

[[21]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref21" \o ") CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ. 19 de octubre 2006. Radicación: 250002327000200102107-01 (14387). Actor: ADESYS INTERNACIONAL S.A. Demandado: DIAN.

[[22]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref22" \o ") CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Sentencia del 13 de diciembre de 2011. Radicación: 250002327000200300455-01. (16692). Actor: MAKRO DE COLOMBIA S.A. Demandado: DIAN.

[[23]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref23" \o ") Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. C.P. Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. Reiteradas en sentencia del 19 de agosto de 2010. Radicación: 250002327000200600686-01. (16750). M.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS Actor: CRISTALERÍA PELDAR S.A. Demandado: DIAN.

[[24]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref24" \o ") CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Sentencia del 27 de enero de 2011. Radicación: 250002327000200600802 01(17187). Actor: LABORATORIOS BIOGEN DE COLOMBIA S.A. Demandado: DIAN.

[[25]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref25" \o ") Sentencias de 25 de noviembre de 2004 Exp. 14155 C. P. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.

[[26]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref26" \o ") Ibídem sentencia del 13 de diciembre de 2011.

[[27]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref27" \o ") **Artículo 5o. Régimen de libertad vigilada.** A partir de la entrada en vigencia de la presente resolución, los precios de venta al público por galón serán fijados libremente por cada Distribuidor Minorista, para las ciudades capitales de los siguientes departamentos: Antioquia, Atlántico, Bolívar, Boyacá, Caldas, Cauca, Cesar, Córdoba, Huila, Magdalena, Meta, Nariño, Norte de Santander, Putumayo, Quindío, Risaralda, Santander, Sucre, Tolima y Valle y para Santa Fe de Bogotá, D. C.

Cada Distribuidor Minorista deberá publicar en un lugar visible de la estación de servicio el Precio de Venta al Usuario Final que regirá para cada día calendario.

**Parágrafo primero.** En cualquier momento a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente resolución, el Ministerio de Minas y Energía podrá aplicar el Régimen de Libertad Regulada de que trata el siguiente artículo, en una o más de las ciudades capitales de los departamentos enunciados en este artículo 5o, cuando la composición, condiciones y características del mercado de distribución de Gasolina Corriente Motor así lo exijan.

**Parágrafo segundo.** Para las ciudades donde opere el régimen de libertad vigilada, los aportes al Fondo de Protección Solidaria, "Soldicom" de que trata la Ley 26 de 1989 y demás normas que reglamentan la materia, serán estimados aplicando el porcentaje de que trata la ley al margen del minorista (MDM) de que trata el artículo 6o siguiente.

[[28]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref28" \o ") Textualmente se dice en la demanda: *“… para determinar el margen de comercialización de un distribuidor minorista de combustible ubicado en Barranquilla, no se requiere acudir a complejas fórmulas o a valores oficiales establecidos en Resoluciones expedidas para la época por el Ministerio de Minas, simplemente él mismo lo determina, restándoles a sus ventas de combustible su costo …”*

[[29]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref29" \o ") Sentencia ya referida de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 19 de octubre 2006 Exp. 14387.

[[30]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=26530" \l "_ftnref30" \o ") Los artículos 5 de las Resoluciones 8 2438 y 2439 de 1998 del Ministerio de Minas y Energía disponen que Cada Distribuidor Minorista deberá publicar en un lugar visible de la estación de servicio el Precio de Venta al Usuario Final que regirá para cada día calendario.