

OBLIGACIÓN DE INFORMAR – Ingresos brutos / DEPURACIÓN DE LA RENTA – Elementos / INGRESOS BRUTOS – Definición

El artículo 631 del Estatuto Tributario autoriza al Director General de la DIAN para requerir información a los administrados con el fin de realizar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, sin desconocer las facultades legales de fiscalización e investigación otorgadas a esa entidad. En desarrollo de esta disposición, el Director General de la DIAN expidió la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006, por la que estableció, para el año gravable 2006, el grupo de obligados a suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998. Además, indicó el contenido y características técnicas para la presentación de la información y fijó los plazos para la entrega de esta. (...) Con fundamento en el artículo 26 del Estatuto Tributario, la DIAN insistió en que los ingresos brutos del año gravable 2005 son los informados en la declaración de renta antes de restar los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional y las devoluciones, rebajas y descuentos. El Estatuto Tributario, en el Libro Primero, en el TÍTULO I, regula lo concerniente al impuesto sobre la renta y complementarios. En el artículo 26, establece el sistema ordinario de determinación de la renta gravable (...) De conformidad con la norma transcrita, los principales elementos de la depuración de la renta son los ingresos, los costos y las deducciones. Así, de acuerdo con el artículo 26 del Estatuto Tributario los ingresos, en general, son susceptibles de incrementar el patrimonio. El Estatuto Tributario en los artículos 26 a 57, [Capítulo I del TÍTULO I del LIBRO PRIMERO] regula aspectos relacionados con los “ingresos”, en relación con el impuesto sobre la renta. En el artículo 47 prevé que lo que se recibe por concepto de ganancias en la liquidación de la sociedad conyugal no constituye ni renta ni ganancia ocasional. Sin embargo, el ordenamiento tributario no define expresamente el concepto de “*ingresos brutos*”. Por lo anterior, debe acudir a la definición de ingresos prevista en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 (...) Según la anterior definición, los ingresos generan un aumento de los activos, una disminución de los pasivos o una combinación de ambos y generan un enriquecimiento o capitalización en quien los percibe. Sin embargo, no todo aumento de activos ni disminución de pasivos genera un ingreso. Lo determinante es que exista enriquecimiento porque se ha incrementado el patrimonio. Además, tal incremento debe ser real, no teórico.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 47 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 631 / RESOLUCIÓN 12807 DE 2006 (26 de octubre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES / DECRETO 2649 DE 1993 – ARTÍCULO 38 / DECRETO 1738 DE 1998

GANANCIALES – Efectos tributarios / SOCIEDAD CONYUGAL – Existencia / SOCIEDAD CONYUGAL – Bienes sociales / SOCIEDAD CONYUGAL – Liquidación / SUJECCIÓN PASIVA DE CÓNYUGES AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Individualidad. Son sujetos del tributo en forma individual / INGRESO EN LIQUIDACIÓN DE SOCIEDAD CONYUGAL – Gananciales. No constituyen ingreso para el adjudicatario porque no producen un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción / INGRESOS BRUTOS PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR – Gananciales. No deben hacer parte de los ingresos brutos del contribuyente porque no incrementan el patrimonio del cónyuge / SANCIÓN POR NO INFORMAR – Improcedencia. No había lugar a imponerla porque la contribuyente no estaba obligada a informar

En cuanto a los gananciales que se adjudican en la liquidación de la sociedad conyugal, el artículo 47 del Estatuto Tributario prevé que no constituyen renta ni ganancia ocasional. Al respecto es preciso señalar que la sociedad conyugal existe desde el momento en que se celebra el matrimonio, salvo que los cónyuges hayan estipulado un régimen distinto. Desde ese instante, surge la sociedad de bienes entre los cónyuges, integrada por los bienes propios de la mujer, los bienes propios del marido y los bienes adquiridos en vigencia de la sociedad conyugal, denominados también bienes sociales o gananciales. Estos son los que conforman el activo de la sociedad conyugal. Disuelta la sociedad conyugal, por alguna de las causales previstas en la ley, procede la liquidación, partición y adjudicación de los gananciales, por el procedimiento establecido en el ordenamiento legal. La liquidación de la sociedad conyugal implica la determinación del activo y del pasivo de esta sociedad, la diferencia resultante, residuo o remanente “*se dividirá por mitad entre los dos cónyuges*”, cuota que se le adjudicará a cada uno de los consortes por concepto de gananciales. De conformidad con el artículo 8 del Estatuto Tributario, los cónyuges, individualmente considerados, son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta en cuanto a sus correspondientes bienes y rentas y, durante el proceso de liquidación de la sociedad conyugal, “*cada uno de los cónyuges, o la sucesión ilíquida, según el caso*”, sigue siendo el sujeto del tributo. La Sala considera que los *gananciales adjudicados* no constituyen ingreso para el adjudicatario en la medida que no reúnen la condición exigida en el artículo 26 del Estatuto Tributario, esto es, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción. En efecto, una vez liquidada la sociedad conyugal los bienes que conformaban el activo de dicha sociedad no producen realmente un incremento neto del patrimonio de ninguno de los cónyuges, toda vez que desde el matrimonio y durante la vigencia de la sociedad conyugal se conforma una sociedad de bienes y estos hacen parte del patrimonio de los consortes desde el momento en que generan el correspondiente ingreso. En este sentido, en oportunidad anterior, la Sala precisó lo siguiente: “Al quedar dicha sociedad liquidada [se refiere a la sociedad conyugal], los activos adquiridos durante la vigencia del matrimonio; o los bienes propios aportados a éste, no son susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio de uno o ambos cónyuges, por cuanto ya formaban parte de éste, toda vez que fue capitalizado en su momento, es decir, en la medida que se iba generando el ingreso, razón por la que no puede ser considerado como gravado, al tenor de lo dispuesto por el artículo 26 del Estatuto Tributario. Así, dado que los gananciales adjudicados en la liquidación de la sociedad conyugal no constituyen realmente un ingreso porque no incrementan el patrimonio del cónyuge, no deben hacer parte de los denominados “ingresos brutos” del contribuyente. No obstante, para efectos tributarios se consideran ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y así deben reflejarse en la correspondiente declaración de renta. En el caso en estudio, en el expediente está la declaración de renta y complementarios del año gravable 2005, que la demandante presentó el 8 de mayo de 2006 (...) En la declaración se advierte, además, que del total de ingresos recibidos fue restado el valor de los gananciales adjudicados para obtener los “ingresos netos”, toda vez que los gananciales no son susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio. Sin embargo, y dado que los gananciales adjudicados en la liquidación de la sociedad conyugal no son ingreso para la actora, el valor de los ingresos brutos de la demandante en el año gravable 2005 fue de \$1.380.793.000 que, según informó esta corresponden a “*Ingresos por actividad agropecuaria*”. Como se evidencia, los “ingresos brutos” de la demandante en el año gravable 2005 no superaron el tope fijado en la Resolución DIAN N°12807 del 2006 (\$1.500.000.000). Por lo tanto, no estaba obligada a suministrar la información exigida en dicha resolución, hecho que torna improcedente la sanción impuesta en los actos demandados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 8 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 47 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 180 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 1820 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 1821 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 1830

NOTA DE RELATORÍA: Sobre los efectos tributarios de los gananciales se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 26 de noviembre de 2008, radicado 66001-23-31-000-2005-00037-01(16272), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C, quince (15) de junio de dos mil diecisiete (2017).

Radicación número: 63001-23-31-000-2011-00261-01(22570)

Actor: SILVIA ELENA HINCAPIÉ VELÁSQUEZ

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia proferida el 15 de abril de 2016, por el Tribunal Administrativo del Quindío que accedió a las pretensiones de la demanda. En la parte resolutive del fallo dispuso:

“PRIMERO: Declárese (sic) la nulidad de la Resolución sanción N°012412010000031 del 11 de marzo de 2010, y de la Resolución N°900037 del 30 de marzo del 2011, a través de las cuales se impuso a la demandante señora Silvia Elena Hincapié Velásquez, sanción por no informar en medios magnéticos por el año gravable 2006, por las razones expuestas en la parte motiva de este proveído.

“SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, declárese (sic) que la Sra. Silvia Elena Hincapié Velásquez, no adeuda suma de dinero alguna, por concepto de sanción por no informar en

medios magnéticos por el año gravable 2006; y en el evento en que hubiere cancelado suma alguna de dinero por concepto de la sanción impuesta, la DIAN deberá reintegrarlo a la demandante.

“TERCERO: Sin costas en esta instancia de acuerdo a lo expuesto en las consideraciones anteriores.

“CUARTO: Dar cumplimiento a la sentencia en los términos de los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo. De conformidad con lo previsto en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, se ordena la expedición de la primera copia auténtica que preste mérito ejecutivo de la presente providencia.”

ANTECEDENTES

La Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Armenia formuló a la actora el Pliego de Cargos N°012382009000183 de 25 de agosto de 2009, por no suministrar la información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, por el año gravable 2006, requerida por el Director General de la UAE-DIAN mediante la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006, conducta sancionable conforme con el artículo 651 del mismo ordenamiento, por lo que propuso la sanción correspondiente.

La DIAN calculó la sanción propuesta sobre los valores registrados en la declaración de renta del año gravable 2006, con base en los conceptos que debió informar, que ascendieron a \$6.333.742.000, suma a la que aplicó el 5%, que arrojó como resultado una sanción de \$316.687.100, que limitó a \$314.610.000, el tope máximo¹. El acto fue notificado por correo enviado el 28 de agosto de 2009 y recibido por la contribuyente el 29 del mismo mes y año².

El 25 de septiembre de 2009, la actora radicó la respuesta al pliego de cargos, en la que afirmó que no estaba obligada a suministrar la información del año gravable 2006, toda vez que los ingresos brutos del año gravable 2005 no superaron el tope fijado en el literal a) del artículo 1° de la Resolución 12807 de 2006 para ser sujeto pasivo de esa obligación³ y que la facultad sancionatoria de la DIAN había prescrito.

¹ Fls.129 a 136

² Fls. 137

³ Fls. 139 a 142

La Administración profirió la **Resolución Sanción N°012412010000031 del 11 de marzo de 2010**, por la que impuso la sanción por no suministrar la información requerida estando obligado a ello, en la cuantía propuesta en el pliego de cargos⁴.

El 18 de mayo de 2010, la contribuyente interpuso el recurso de reconsideración⁵, decidido mediante la **Resolución N°900037 del 30 de marzo de 2011**, en el sentido de modificar el monto de la sanción, toda vez que, para ese año, el tope máximo para la sanción era de \$296.640.000, conforme con el Decreto 4715 del 26 de diciembre de 2005⁶.

DEMANDA

SILVIA ELENA HINCAPIÉ VELÁSQUEZ, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“1. [Que se declare la] nulidad de la Resolución Sanción código 601 N°012412010000031 de fecha once (11) marzo de 2010, notificada el dieciséis (16) del mismo mes y año y la nulidad de la Resolución al Recurso de Reconsideración código 649 N°900.037 de fecha 30 de marzo de 2011 notificado por edicto el cual fue desfijado el día cuatro (04) de mayo de 2011, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se modificó la Resolución Sanción código 601 N°012412010000031 y se fijó como sanción por no informar en medios magnéticos por el año gravable 2006 la suma de DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS MCTE (\$296.640.000) a cargo de SILVIA ELENA HINCAPIÉ VELÁSQUEZ identificada con la cédula de ciudadanía (...).

“2. Que como consecuencia de la nulidad decretada, se restablezca el derecho de la señora SILVIA ELENA HINCAPIÉ VELÁSQUEZ (...) hasta en la suma de DOSCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA MIL PESOS MCTE (\$296.640.000).

“3. Que se condene en costas al demandado”.

⁴ Fls. 165 a 176

⁵ Fls. 178 a 184

⁶ Fls. 199 a 204

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 34 y 230 de la Constitución Política.
- Artículo 36 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 26, 29, 47, 89, 651 y 683 del Estatuto Tributario.
- Resolución 12807 del 26 de octubre de 2006.

Desarrolló el concepto de la violación, en los siguientes términos:

La demandante no estaba obligada a suministrar la información por el año gravable 2006, toda vez que los ingresos brutos del año gravable 2005 no fueron superiores a \$1.500.000.000, el tope fijado en la Resolución DIAN N°12807 de 2006 para conformar el grupo de obligados a presentar dicha información. Los ingresos registrados en la declaración de renta del año gravable 2005 fueron: (i) \$1.380.793.000 por venta de productos agrícolas y (ii) \$1.490.000.000 por gananciales.

No obstante, con apoyo en una sentencia del Consejo de Estado⁷, sostuvo que los gananciales “*no incrementan el patrimonio*”, que son “*un reembolso de capital*” y que, por lo mismo, no pueden considerarse ingreso. Agregó que la DIAN se pronunció, en igual sentido, en el Concepto 028286 de 6 de abril de 2001.

El Estatuto Tributario no define claramente los ingresos brutos, pero una “*correcta*” interpretación de los artículos 26, 36 al 57-1, 89, 299 al 317 del E.T. lleva a la conclusión “*que en los ingresos brutos no deben incluirse los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, como tampoco, los correspondientes a ganancias ocasionales*”.

Los gananciales no constituyen renta ni ganancia ocasional, por ende, no hacen parte de los ingresos brutos. Así, la actora no obtuvo en el año gravable 2005, ingresos superiores a \$1.500.000.000, por lo que no estaba obligada a presentar información en medios magnéticos.

La sanción impuesta es confiscatoria, toda vez que el valor [\$296.640.000] equivale al 20% del patrimonio líquido de la demandante al 31 de diciembre de

⁷ Sección Cuarta, sentencia de 26 de noviembre de 2008, Exp 16272

2006 que ascendió a \$1.490.000.000. El “*supuesto incumplimiento*” no obedece a negligencia o mala fe de la demandante sino a “*falta de claridad en la norma tributaria que establece la obligación de presentar información en medios magnéticos*”, pues no define cuáles son los ingresos brutos.

La sanción impuesta es arbitraria y desproporcionada. El funcionario que impone la sanción, aunque “*goza de cierta discrecionalidad*”, debe tener en cuenta que debe ser proporcional a la gravedad de la infracción cometida.

La demandante obró de acuerdo con la normativa vigente. No estaba obligada a presentar la información por el año gravable 2006, toda vez que los ingresos del año gravable 2005 no superaron los \$1.500.000.000. La actuación cuestionada desconoce los principios de justicia y equidad al “*desestimar las razones valederas y legales*” que tuvo para no presentar la información requerida.

La actuación violó el principio de la buena fe, toda vez que la contribuyente actuó conforme a las disposiciones legales y en cumplimiento de las instrucciones impartidas por la DIAN.

Los actos acusados violan el derecho de defensa. La Administración podía tasar la sanción hasta el 5% de acuerdo con las circunstancias particulares, pero le impuso el porcentaje más alto, sin tener en cuenta que su conducta se debió a la falta de claridad de la norma que no definió “*cuáles eran los rubros o partidas que hacían parte de los ingresos brutos*”.

El pliego de cargos del 25 de agosto de 2009 fue proferido por la Administración vencido el término de prescripción de la facultad sancionatoria, toda vez que el término previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario se cuenta a partir de la presentación de la declaración de renta del año en que debió presentarse la información. En este caso, la información es del año gravable 2006 y la declaración de renta de ese año la presentó el 16 de agosto del 2007, por lo que el término para proferir el pliego de cargos venció el 16 de agosto de 2009 y al notificarlo el 29 de agosto de 2009, ya había prescrito la facultad sancionatoria.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa frente a la alegada “*sanción confiscatoria*”, toda vez que la contribuyente no propuso este cargo ante la Administración y, por tanto, no agotó ese debate, que es requisito procesal para acceder a la jurisdicción. Pidió que no se haga pronunciamiento al respecto.

Además, se opuso a la prosperidad de las pretensiones con fundamento en lo siguiente:

No le asiste razón a la demandante en cuanto plantea que los gananciales no deben tenerse en cuenta como ingresos para efectos de establecer si superó o no los topes asignados por la ley para los obligados a presentar información, pues si bien el artículo 47 del Estatuto Tributario prevé que los gananciales no constituyen renta ni ganancia ocasional y el artículo 26 ib. permite detraerlos al depurar la renta gravable en el denuncia rentístico, eso no significa que no deban incluirse en el patrimonio o en los ingresos recibidos para ese efecto.

Los gananciales no hacen parte de la base gravable del impuesto sobre la renta pero sí del parámetro [ingresos brutos] para determinar el grupo de obligados a suministrar la información en medios magnéticos, sin que en este proceso sea procedente discutir si los gananciales son parte de la base de determinación del impuesto de renta.

Está probado que en el año gravable 2005, la demandante obtuvo ingresos brutos superiores al tope fijado en la Resolución DIAN N°12807 de 2006 para estar obligada a presentar la información exigida.

La demandante tilda de confiscatoria la sanción impuesta sin demostrar que la DIAN quiera privarla de sus bienes. La sanción fue impuesta por una conducta prevista en el ordenamiento tributario como sancionatoria y la simple inconformidad con la decisión no basta para otorgarle dicho calificativo.

La DIAN aplicó el principio de justicia al modificar la sanción inicialmente impuesta y fijarla en el máximo permitido para el año gravable 2006, de conformidad con el Decreto 4715 de 2005. Al tasar la sanción, se aplicó el 5% porque la demandante nunca suministró la información requerida y con ello entorpeció las labores de fiscalización y control de los tributos.

En la actuación enjuiciada, la DIAN dio cumplimiento a la normativa que regula la obligación de informar y la sanción por su incumplimiento y observó los principios de gradualidad y proporcionalidad de la sanción y de justicia y buena fe.

Además, la Administración garantizó el derecho al debido proceso, toda vez que la contribuyente tuvo las oportunidades previstas en el Estatuto Tributario para acceder al beneficio de la sanción reducida al 10% o al 20%, pero no acreditó los requisitos exigidos para obtenerlo, pues no demostró que hubiera suministrado la información, presentado el memorial de aceptación de la sanción reducida y efectuado el pago o acuerdo de pago de esta.

Para establecer el término de prescripción de la facultad sancionatoria, previsto en el artículo 638 del Estatuto Tributario, en el caso de sanciones impuestas en resolución independiente, debe considerarse el año en el que se incurrió en el hecho irregular sancionable, no el de la vigencia fiscal investigada, pues si bien la información solicitada correspondía al año gravable 2006, la irregularidad sancionable ocurrió en el año gravable 2007.

En efecto, la contribuyente debía presentar la información a más tardar el 25 de abril de 2007, por lo que el término previsto en el artículo 638 ib. debía contarse a partir de la fecha en que se presentó o debía presentar la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del año gravable 2007. El plazo para declarar renta venció el 17 de junio de 2008, por lo que la Administración podía notificar el pliego de cargos hasta el 17 de junio de 2010 y al notificarlo el 29 de agosto de 2009, no existió la alegada prescripción.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal no encontró probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa. Aclaró que ante la jurisdicción pueden presentarse nuevos y mejores argumentos para sustentar la nulidad pretendida, *“pues no es requisito que se expresen razones idénticas ante la administración y el juez”*.

En cuanto al fondo del asunto, accedió a las pretensiones de la demanda al considerar que no existía fundamento para sancionar a la demandante, toda vez

que no era sujeto obligado a suministrar información por el año gravable 2006. Las razones de la decisión se resumen así:

Con fundamento en la definición de gananciales, los artículos 47 y 302 del Estatuto Tributario y en la sentencia del 26 de noviembre de 2008⁸, debe entenderse que los gananciales “*no constituyen ganancia ocasional*”, “*no son susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio*” y “*no tienen el carácter de ingreso generado en el periodo gravable*”. Además, que la jurisprudencia los ha considerado como “*un reintegro de capital*”, extraído previamente del patrimonio propio de uno de los cónyuges.

De conformidad con los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario “*los gananciales no cumplen con las características de ingresos, pues no constituyen un incremento neto al patrimonio, tampoco equivalen legalmente a un pago, como modo de extinguir las obligaciones, consistente en el cumplimiento de una prestación debida, pues en este caso se trata de activos que ya formaban parte del haber social, que en virtud de la liquidación de la sociedad conyugal se distribuyen entre los cónyuges por mitad luego de deducir los pasivos existentes*”.

En el anexo explicativo de la resolución sancionatoria, la Administración consideró a la demandante como sujeto obligado a suministrar la información del año gravable 2006, porque encontró que los ingresos brutos del año gravable 2005 superaban los \$1.500.000.000, teniendo en cuenta que los ingresos por la actividad agropecuaria fueron de \$1.380.793.000 y “*la adjudicación liquidación sociedad conyugal (gananciales)*” fue de \$1.390.000.000, valores que sumados ascendían a la suma de \$2.870.793.000. Tal interpretación no es acertada porque los ingresos por la actividad agropecuaria no superaban los \$1.500.000.000 y no podían contarse los gananciales. Así, no existía fundamento para sancionar a la demandante por no informar el año gravable 2006.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló la sentencia, por las siguientes razones:

La demandante sí estaba obligada a presentar la información del año gravable 2006, porque lo recibido por gananciales hace parte de los ingresos brutos para

⁸ Expediente 16272, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

establecer si superó o no los topes de ingresos brutos fijados en la ley al conformar el grupo de obligados a suministrar información.

Si bien el artículo 47 del Estatuto Tributario prevé que los gananciales no constituyen renta ni ganancia ocasional, es decir que *“sobre dicha erogación no se genera impuesto”* y el artículo 26 ib. permite detraerlos, al depurar la renta gravable en el denuncia rentístico, ello no significa que no deban incluirse en el patrimonio o en los ingresos recibidos.

La Resolución DIAN N°12807 de 2006 ordenó que, entre otras, las personas naturales cuyos ingresos brutos del año gravable 2005 fueran superiores a \$1.500.000.000 debían presentar la información del año gravable 2006. Esto significa que debe tenerse en cuenta el valor de los ingresos brutos informados en la declaración de renta del año gravable 2005 antes de detraer *“las devoluciones, rebajas y descuentos y los ingresos no constitutivos de ganancia ocasional”*.

El Concepto 1169 del 10 de enero de 2008 de la Secretaría Distrital de Hacienda definió “ingresos brutos” como los *“incrementos patrimoniales obtenidos antes de deducir cualquier concepto de gastos”*.

Así mismo, *“la obligación de informar en medios magnéticos es independiente del tratamiento previsto para los ingresos en la declaración de renta, es decir, (que) se trata de deberes fiscales independientes”*.

Está acreditado que en el año gravable 2005, la demandante obtuvo ingresos superiores a \$1.500.000.000, tope fijado en la Resolución DIAN N°12807 de 2006 para integrar el grupo de obligados a presentar la información del año gravable 2006, por lo que la demandante sí estaba obligada a suministrar la información exógena exigida.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN insistió en que los actos se ajustan a la legalidad, por lo siguiente:

Al establecer el grupo de obligados a presentar información por el año gravable 2006, la Resolución 12807 de 2006 señaló a las personas naturales y a otros

obligados “*cuando sus ingresos brutos del año gravable 2005 sean superiores a mil quinientos millones*”.

En la declaración de renta del periodo gravable del 2005, en el renglón 40, la demandante informó un “total ingresos recibidos” de \$2.870.793.000, valor que supera el tope fijado en la mencionada resolución, por lo que la contribuyente estaba obligada a suministrar la información del año gravable 2006.

El **Ministerio Público** solicitó que se revoque la sentencia apelada, por lo siguiente:

Los gananciales hacen parte de los ingresos brutos aunque deben detraerse porque son ingresos no constitutivos de renta, razón por la que no hacen parte de la base gravable del impuesto.

La demandante debió incluir los gananciales en el rubro ingresos brutos pues deben mostrarse en la declaración de renta para justificar el aumento de su patrimonio.

En consecuencia, la demandante estaba obligada a presentar la información exógena requerida mediante la Resolución DIAN N°12807 de 2006.

La demandante guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso en estudio, se controvierte si son nulas las Resoluciones números 012412010000031 del 11 de marzo de 2010 y 900037 del 30 de marzo de 2011, proferidas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, por las que dicha entidad impuso a la actora sanción por no suministrar la información por el año gravable 2006 y resolvió el recurso gubernativo, respectivamente.

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si la demandante estaba obligada a suministrar la información exógena del año gravable 2006. Para ello, define (i) qué debe entenderse por “**ingresos brutos**” para efectos de establecer la obligación prevista en la Resolución DIAN N°12807 de 2006 y (ii) si

los gananciales adjudicados en la liquidación de la sociedad conyugal hacen parte de esos “**ingresos brutos**”.

En el presente caso, la Administración impuso a la señora **Silvia Elena Hincapié Velásquez** sanción por no enviar la información de que tratan los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario, correspondiente al año gravable 2006, requerida por el Director General de la UAE-DIAN, mediante la Resolución DIAN N°12807 del 26 de octubre de 2006, en el plazo fijado para ello.

El artículo 631 del Estatuto Tributario autoriza al Director General de la DIAN para requerir información a los administrados con el fin de realizar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, sin desconocer las facultades legales de fiscalización e investigación otorgadas a esa entidad.

En desarrollo de esta disposición, el Director General de la DIAN expidió la Resolución N°12807 del 26 de octubre de 2006, por la que estableció, para el año gravable 2006, el grupo de obligados a suministrar la información a que se refieren los literales a), b), c), d), e), f), h), i) y k) del artículo 631 del Estatuto Tributario y el Decreto 1738 de 1998. Además, indicó el contenido y características técnicas para la presentación de la información y fijó los plazos para la entrega de esta.

En cuanto a los sujetos obligados a presentar información por el año gravable 2006, en el literal a), la citada resolución dispuso lo siguiente:

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)**.

Según el literal anterior, dentro de los obligados a suministrar la información del año gravable 2006 estaban **las personas naturales**, siempre que reunieran las siguientes condiciones: (i) que estuvieran obligadas a presentar declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio y (ii) que **los ingresos brutos** del año gravable 2005 hubieran sido superiores a \$1.500.000.000.

Con fundamento en el artículo 26 del Estatuto Tributario, la DIAN insistió en que los ingresos brutos del año gravable 2005 son los informados en la declaración de renta antes de restar los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional y las devoluciones, rebajas y descuentos.

El Estatuto Tributario, en el Libro Primero, en el TÍTULO I, regula lo concerniente al impuesto sobre la renta y complementarios. En el artículo 26, establece el sistema ordinario de determinación de la renta gravable, en los siguientes términos:

“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.

De conformidad con la norma transcrita, los principales elementos de la depuración de la renta son **los ingresos**, los costos y las deducciones.

Así, de acuerdo con el artículo 26 del Estatuto Tributario los ingresos, en general, son susceptibles de incrementar el patrimonio.

El Estatuto Tributario en los artículos 26 a 57, [Capítulo I del TÍTULO I del LIBRO PRIMERO] regula aspectos relacionados con los “**ingresos**”, en relación con el impuesto sobre la renta. En el artículo 47 prevé que lo que se recibe por concepto de **gananciales en la liquidación de la sociedad conyugal** no constituye ni renta ni ganancia ocasional⁹. Sin embargo, el ordenamiento tributario no define expresamente el concepto de “**ingresos brutos**”.

Por lo anterior, debe acudirse a la definición de ingresos prevista en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, cuyo texto dice:

“Artículo 38. **INGRESOS**. Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital”.

Según la anterior definición, **los ingresos** generan un aumento de los activos, una disminución de los pasivos o una combinación de ambos y generan un enriquecimiento o capitalización en quien los percibe. Sin embargo, no todo aumento de activos ni disminución de pasivos genera un ingreso. Lo determinante es que exista enriquecimiento porque se ha incrementado el patrimonio¹⁰. Además, tal incremento debe ser real, no teórico.

En cuanto a los **gananciales que se adjudican en la liquidación de la sociedad conyugal**, el artículo 47 del Estatuto Tributario prevé que **no** constituyen renta **ni** ganancia ocasional¹¹.

Al respecto es preciso señalar que la sociedad conyugal existe desde el momento en que se celebra el matrimonio¹², salvo que los cónyuges hayan estipulado un régimen distinto¹³. Desde ese instante, surge la sociedad de bienes entre los cónyuges, integrada por los bienes propios de la mujer, los bienes propios del marido y los bienes adquiridos en vigencia de la sociedad conyugal, denominados también bienes sociales o gananciales. Estos son los que conforman el activo de la sociedad conyugal.

Disuelta la sociedad conyugal, por alguna de las causales previstas en la ley¹⁴, procede la liquidación, partición y adjudicación de los gananciales, por el procedimiento establecido en el ordenamiento legal¹⁵.

⁹ E. T., art. 47 “**Los gananciales**. No constituye ganancia ocasional lo que se recibiere por concepto de gananciales, pero si lo percibido como porción conyugal”.

¹⁰ Corredor Alejo, Jesús Orlando. “El impuesto de renta en Colombia. Parte General, CIJUF, 2009, pag. 155 y 156.

¹¹ E.T. art. 47

¹² Código Civil, art. 180 “Por el hecho del matrimonio se contrae sociedad de bienes entre los cónyuges, según las reglas del Título 22, Libro IV, del Código Civil.

¹³ VALENCIA ZEA, Arturo y ORTIZ MONSALVE, Álvaro. Derecho Civil, Tomo V Derecho de Familia, Séptima edición, actualizada, 1995, Editorial Temis S.A., p. 379.

¹⁴ C. C., art. 1820 y s.s.

La liquidación de la sociedad conyugal implica la determinación del activo y del pasivo de esta sociedad, la diferencia resultante, residuo o remanente “*se dividirá por mitad entre los dos cónyuges*”¹⁶, cuota que se le adjudicará a cada uno de los consortes por concepto de gananciales.

De conformidad con el artículo 8 del Estatuto Tributario, los cónyuges, individualmente considerados, son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta en cuanto a sus correspondientes bienes y rentas y, durante el proceso de liquidación de la sociedad conyugal, “*cada uno de los cónyuges, o la sucesión ilíquida, según el caso*”, sigue siendo el sujeto del tributo.

La Sala considera que los *gananciales adjudicados* no constituyen ingreso para el adjudicatario en la medida que no reúnen la condición exigida en el artículo 26 del Estatuto Tributario, esto es, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción.

En efecto, una vez liquidada la sociedad conyugal los bienes que conformaban el activo de dicha sociedad no producen realmente un incremento neto del patrimonio de ninguno de los cónyuges, toda vez que desde el matrimonio y durante la vigencia de la sociedad conyugal se conforma una sociedad de bienes y estos hacen parte del patrimonio de los consortes desde el momento en que generan el correspondiente ingreso. En este sentido, en oportunidad anterior, la Sala precisó lo siguiente¹⁷:

“Al quedar dicha sociedad liquidada [se refiere a la sociedad conyugal], los activos adquiridos durante la vigencia del matrimonio; o los bienes propios aportados a éste, no son susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio de uno o ambos cónyuges, por cuanto ya formaban parte de éste, toda vez que fue capitalizado en su momento, es decir, en la medida que se iba generando el ingreso, razón por la que no puede ser considerado como gravado, al tenor de lo dispuesto por el artículo 26 del Estatuto Tributario.

¹⁵ C. C., art. 1821

¹⁶ C. C., art. 1830

¹⁷ Sentencia del 26 de noviembre de 2008, Exp. 16272, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, que anuló los actos administrativos de determinación del impuesto sobre la renta, en la que la Sala concluyó que “*las ‘deudas y recompensas’ como pago por un crédito o indemnización al cónyuge superviviente que se hacen valer en el momento de liquidar la sociedad conyugal, por haber ocurrido desplazamientos patrimoniales de su propiedad hacia ésta, o por cancelación de obligaciones a su favor, debe ser exonerado del impuesto complementario de ganancias ocasionales*”.

Así, dado que los gananciales adjudicados en la liquidación de la sociedad conyugal no constituyen realmente un ingreso porque no incrementan el patrimonio del cónyuge, no deben hacer parte de los denominados “**ingresos brutos**” del contribuyente. No obstante, para efectos tributarios se consideran ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y así deben reflejarse en la correspondiente declaración de renta.

En el caso en estudio, en el expediente está la declaración de renta y complementarios del año gravable 2005, que la demandante presentó el 8 de mayo de 2006. En la parte relacionada con los ingresos se lee lo siguiente¹⁸:

DETALLE	VALOR
36 SALARIOS Y DEMÁS PAGOS LABORALES	0
37 INGRESOS POR HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	0
38 INTERES Y RENDIMIENTO FINANCIEROS	0
39 OTROS INGRESOS	2.870.793.000
40 TOTAL INGRESOS RECIBIDOS	2.870.793.000
41 INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RTA NI GANANCIA	1.490.000.000
42 INGRESOS NETOS	1.380.793.000

Lo anterior muestra que el “TOTAL DE INGRESOS RECIBIDOS” por la demandante en el año gravable 2005 fue de \$2.870.793.000, suma que corresponde a la contenida en el renglón “OTROS INGRESOS” que, según lo informó la demandante, está integrada por los siguientes conceptos:

- Ingresos por actividad agropecuaria \$1.380.793.000
- Adjudicación liquidación sociedad conyugal (**gananciales**) \$1.490.000.000

En la declaración se advierte, además, que del total de ingresos recibidos fue restado el valor de los gananciales adjudicados para obtener los “ingresos netos”, toda vez que los gananciales no son susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio.

Sin embargo, y dado que los gananciales adjudicados en la liquidación de la sociedad conyugal no son ingreso para la actora, el valor de los **ingresos brutos**

¹⁸ Ver fl. 105

de la demandante en el año gravable 2005 fue de \$1.380.793.000 que, según informó esta corresponden a “*Ingresos por actividad agropecuaria*”.

Como se evidencia, los “**ingresos brutos**” de la demandante en el año gravable 2005 no superaron el tope fijado en la Resolución DIAN N°12807 del 2006 (\$1.500.000.000). Por lo tanto, no estaba obligada a suministrar la información exigida en dicha resolución, hecho que torna improcedente la sanción impuesta en los actos demandados.

Por las razones expuestas, la Sala encuentra que la apelación no tiene vocación de prosperidad, por lo que se confirma la decisión de primera instancia.

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,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva.

ACÉPTASE la renuncia presentada por el doctor MAURICIO ALEXANDER DÁVILA VALENZUELA¹⁹ y **RECONÓCESE** personería a TATIANA OROZCO CUERVO para actuar en nombre y representación de la demandada, en los términos del memorial que está a folio 388 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

¹⁹ El doctor Mauricio Alexander Dávila Valenzuela radicó la renuncia en la Secretaría de la Sección Cuarta de esta Corporación el 17 de abril de 2017 e informó su decisión a la Subdirección de gestión de representación externa de la DIAN, el 11 de abril de 2017 (Cfr. fls. 383 y 384), requisitos exigidos por el artículo 76 del Código General del Proceso para la terminación el poder.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ