

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., catorce (14) de junio de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 18001-23-33-000-2013-00198-01(21164)

Actor: DISTRIBUCIONES CHAIRA LIMITADA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 6 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Caquetá, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante¹.

ANTECEDENTES

El 10 de agosto de 2009, la sociedad DISTRIBUCIONES CHAIRA LIMITADA presentó la declaración de renta por el año gravable 2008, en la que registró un total impuesto a cargo de \$39.939.000, un total retenciones año gravable 2008 por \$ 43.066.000, una sanción por extemporaneidad por \$7.988.000 y un total saldo a pagar de \$4.861.000².

Previo Requerimiento Especial 282312011000003 de 13 de julio de 2011³, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 282412012000001 de 3 de febrero de 2012⁴, en la que determinó un impuesto a cargo de \$111.708.000, un total retenciones año gravable 2008 por \$ 43.066.000, una sanción por extemporaneidad e inexactitud de \$122.818.000 y un saldo a pagar de \$191.460.000. Acto que fue notificado el 6 de febrero de 2013⁵.

El 2 de abril de 2012, la sociedad demandante presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁶, y por Auto No. 282012012000001 de 24 de abril de 2012, la Administración Tributaria inadmitió el recurso⁷, por carecer de expresión concreta de los motivos de inconformidad y no acreditar la calidad en que actúa.

El 3 de mayo de 2012 la demandante interpuso el recurso de reposición contra el auto inadmisorio⁸, corrigió las circunstancias por las cuales fue inadmitido el recurso y anexó copia de la declaración de corrección presentada el 1º de mayo de 2012, en el sentido de liquidar un impuesto a cargo de \$44.226.000, un total de retenciones año gravable 2008 por \$43.066.000, sanción por extemporaneidad e inexactitud de \$61.973.000 y un saldo a pagar de \$63.133.000⁹.

Mediante el Auto No. 282012012000001 de 9 de mayo de 2012, la DIAN revocó el auto inadmisorio y admitió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión¹⁰.

Por Resolución 20120808000017 de 14 de junio de 2012, la DIAN le concedió plazo a la sociedad DISTRIBUCIONES CHAIRA LIMITADA, para el pago de las obligaciones fiscales del año gravable 2008, por la suma de \$47.555.000¹¹.

Mediante Resolución 282012013900001 de 26 de marzo de 2013, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido¹².

DEMANDA

La sociedad DISTRIBUCIONES CHAIRA LIMITADA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones¹³:

“Primera: Que se DECLARE la Nulidad del acto administrativo contenido en la LIQUIDACIÓN OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISIÓN No. 2824120121000001, de fecha 03 de Febrero de 2012, proferida por el señor Jefe División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Florencia, mediante la cual modifica la declaración No. 91000072407065, formulario No. 1108601321297, presentada por el contribuyente DISTRIBUCIONES CHAIRA LTDA, con NIT 900.010.633-1, determinando en consecuencia una nueva obligación impositiva y fijando sanción por inexactitud.

Segunda: De igual manera se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración confirmando la Liquidación Oficial de Revisión No. 28201201239000001, de fecha 26 de marzo de 2013.

Tercera: En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho que se DECLARE que no se adeuda suma alguna”.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 95, 228, 229 y 363 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 713 y 683 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación, expuso, en síntesis, lo siguiente:

Corrección a la declaración de renta del año gravable 2008

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 95 y 363 de la Constitución Política de Colombia, el principio de equidad tributaria rige el deber de los ciudadanos de contribuir con el financiamiento de los gastos del Estado, para lo cual resulta relevante la valoración de la capacidad económica de los contribuyentes y la naturaleza del impuesto.

Por su parte, las actuaciones de los funcionarios de la DIAN deben estar presididas por el espíritu de justicia y el Estado no podrá exigirle al contribuyente más de lo que la misma ley le impone para que coadyuve con las cargas públicas de la Nación.

La DIAN hizo una interpretación restrictiva del artículo 713 del Estatuto Tributario, pues a su juicio, la corrección a la declaración de renta del año gravable 2008, no se presentó en forma oportuna, siendo que en el recurso de reconsideración interpuesto el 2 de abril de 2012, Distribuciones Chaira Limitada solicitó a la Administración tributaria que aceptara el proyecto de corrección de la declaración privada.

Adicionalmente, con el recurso de reposición interpuesto contra el auto que inadmitió el recurso de reconsideración, la actora anexó copia de la corrección a la declaración privada presentada ante la DIAN el 1 de mayo de 2012. Una vez admitido el recurso, a través de la Resolución 20120808000017 de 14 de junio de 2012, la Administración le concedió a la sociedad demandante facilidad de pago en relación con las obligaciones que adeudaba por el año gravable 2008.

Según lo dispuesto en el artículo 713 del Estatuto Tributario, la corrección a la declaración privada debe presentarse dentro de los dos meses que tiene el contribuyente para interponer el recurso de reconsideración. Sin embargo, también es viable realizar la corrección dentro de los 10 días que la Administración le concede al administrado para interponer el recurso de reposición contra el auto inadmisorio del recurso de reconsideración, como ocurrió en este caso.

En esa medida, la Administración Tributaria le dio prevalencia a lo formal sobre lo sustancial, violando el derecho al debido proceso y los principios constitucionales a la equidad, justicia, proporcionalidad, seguridad jurídica, confianza legítima y razonabilidad tributaria.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual, sostuvo, en síntesis, lo siguiente¹⁴:

Corrección a la declaración de renta del año gravable 2008

Para acceder al beneficio de la reducción de la sanción por inexactitud a la mitad de la inicialmente propuesta por la Administración, el artículo 713 del Estatuto Tributario, establece la oportunidad en que debe presentarse la corrección a la declaración de renta y pagar, esto es, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración.

En este caso, la liquidación oficial de revisión fue notificada a la contribuyente el 6 de febrero de 2012, por lo que hasta el 6 de abril de esa misma anualidad podía: (i) interponer recurso de reconsideración manifestando las razones de inconformidad respecto al acto administrativo, o (ii) presentar un escrito acogiendo a la corrección provocada por la liquidación de revisión, aceptando parcial o totalmente las modificaciones propuestas y corrigiendo la declaración privada mediante la inclusión de los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida a la mitad y allegando la prueba del pago o acuerdo de pago del impuesto y las sanciones.

El 2 de abril de 2012, la sociedad demandante presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, pero fue inadmitido por no reunir los requisitos previstos en los literales a) y c) del artículo 722 del Estatuto Tributario, razón por la cual la DIAN le concedió diez (10) días a la actora para interponer el recurso de reposición o subsanar las falencias encontradas por la Administración. Este plazo no tiene como finalidad ampliar el término para interponer el recurso de reconsideración ni mucho menos el término para corregir la declaración privada.

Si bien es cierto que dentro de la oportunidad legal, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración y expuso las razones de inconformidad frente a dicha decisión, no fue presentada ninguna corrección con ocasión de la liquidación oficial, dentro de los dos meses

siguientes a su notificación. Y del análisis del recurso de reconsideración, es evidente que la contribuyente no indicó cuáles hechos aceptaba, ni corrigió la declaración, ni allegó prueba de pago o acuerdo de pago del impuesto y las sanciones correspondientes.

En consecuencia, la demandante no cumplió con los requisitos consagrados en el artículo 713 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, se deben negar las pretensiones de la demanda, toda vez que no se desvirtuó la legalidad de los actos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Caquetá, mediante sentencia del 6 de mayo de 2014¹⁵, resolvió i) negar las pretensiones de la demanda; y ii) condenó en costas a la parte demandante y reconoció como agencias en derecho el 1% de las pretensiones de la demanda. Las razones fueron las siguientes:

Corrección provocada por la liquidación oficial de revisión

En cuanto a la corrección de la declaración tributaria de que trata el artículo 713 del Estatuto Tributario, para que proceda la reducción de la sanción por inexactitud, se deben cumplir los siguientes requisitos: (i) la corrección debe presentarse dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, esto es, dos (2) meses contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión; (ii) aceptar total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación; (iii) presentar corrección de la declaración privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción de inexactitud reducida; y (iv) presentar memorial ante la correspondiente oficina de recursos tributarios en el que consten los hechos aceptados y se adjunte fotocopia de la respectiva corrección y la prueba de pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

La corrección de la declaración tributaria presentada por la actora no cumplió los requisitos previstos para reducir la sanción por inexactitud a la mitad de la determinada fiscalmente. Lo anterior, porque a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión (6 de febrero de 2012), la demandante tenía dos meses, es decir, hasta el 6 de abril de 2012, término en el cual culminaba el plazo para interponer el recurso de reconsideración, para presentar la

corrección a la declaración privada. Sin embargo, esta solo fue presentada hasta el 1 de mayo de 2012 y la facilidad de pago fue solicitada el 30 de mayo de la misma anualidad.

Conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁶, la validez de la declaración de corrección provocada depende del cumplimiento de los requisitos que señalan los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario, sin los cuales la contribuyente no obtiene la reducción de la sanción por inexactitud y dicha declaración no puede incorporarse al proceso de discusión del tributo.

Sostuvo que el recurso de reconsideración, por regla general, cuestiona la decisión de la Administración Tributaria y busca su revocatoria o modificación, mientras que la corrección prevista en el artículo 713 del Estatuto Tributario, tiene por objeto lograr una reducción de la sanción por inexactitud. En esa medida, si el recurso de reconsideración se utiliza para tal fin, no significa que la suerte del trámite administrativo del recurso genere un efecto en particular sobre los plazos para presentar la corrección de la liquidación privada.

En esas condiciones, no le asiste razón a la sociedad demandante cuando manifiesta que el término de 10 días concedido para interponer el recurso de reposición contra el auto inadmisorio del recurso de reconsideración, debe entenderse una ampliación del término para acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 713 del Estatuto Tributario.

Finalmente, condena en costas a la parte vencida y fija como agencias en derecho el 1% de las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos¹⁷:

Corrección a la declaración de renta del año gravable 2008

Manifiesta que a través del recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, aceptó de manera parcial los argumentos esbozados por la DIAN, por lo tanto, se entiende que presentó proyecto de corrección a la declaración de renta, correspondiente al año gravable 2008.

La Administración tributaria inadmitió el recurso de reconsideración a través del Auto No. 282012012000001 de 24 de abril de 2012 y le concedió 10 días a la contribuyente para hacer uso del recurso de reposición, el cual fue interpuesto el 3 de mayo de 2012, anexando la corrección a la declaración privada presentada de manera virtual el 1 de mayo de 2012.

De manera que al haberse inadmitido el recurso de reconsideración y concedido el término de 10 días para interponer el recurso de reposición, se amplió el plazo para presentar la corrección a la declaración de renta y, así cumplir con los requisitos exigidos por el artículo 713 del Estatuto Tributario.

Se entiende que la DIAN aceptó la corrección a la declaración privada con el auto admisorio del recurso de reconsideración, pues en caso contrario, debió haber invalidado la corrección provocada por la falta de cumplimiento de los requisitos legales.

En esas condiciones, la Administración Tributaria le dio prevalencia a lo formal sobre lo sustancial al negar el beneficio de la reducción de la sanción liquidada fiscalmente, a pesar de que el valor de la facilidad de pago fue cancelado en su totalidad con anterioridad a la fecha en que la DIAN profirió la resolución por la que resolvió el recurso de reconsideración. Por lo tanto, violó el debido proceso de la contribuyente y los principios constitucionales a la equidad, justicia, proporcionalidad, seguridad jurídica, confianza legítima y razonabilidad tributaria.

De acuerdo con la sentencia C-544 de 1994 de la Corte Constitucional, las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deben ceñirse bajo los postulados del principio de la buena fe previsto en el artículo 83 de la Constitución Política. En consecuencia, la DIAN desconoció este principio constitucional debido a que en el momento de admitir el recurso de reconsideración, no se opuso a la corrección de la declaración de renta.

En ese orden de ideas, es evidente la buena fe con la que actuó la contribuyente al presentar el proyecto de corrección a la declaración de renta del año gravable 2008, dentro de los 10 días que tenía para subsanar el recurso de reconsideración, pues incluyó los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud, así como elevó solicitud de facilidad de pago y este fue aceptado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹⁸.

La **parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda¹⁹.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad DISTRIBUCIONES CHAIRA LIMITADA, por el año gravable 2008.

En concreto, se determinará si la sociedad demandante presentó oportunamente la corrección a la declaración privada y, por consiguiente, si tenía derecho a la reducción de la sanción por inexactitud conforme al artículo 713 del Estatuto Tributario.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

- 1. Corrección provocada por la liquidación oficial de revisión**

Según la parte actora, la interpretación del artículo 713 del Estatuto Tributario no puede ser restrictiva, pues en virtud del término concedido por la Administración tributaria para interponer el recurso de reposición contra el auto inadmisorio del recurso de reconsideración, se amplía el plazo que tiene el contribuyente para presentar la corrección a la declaración privada con ocasión de la liquidación oficial de revisión.

Por su parte, para la DIAN, con la finalidad de acceder al beneficio contemplado en el artículo 713 del E.T., el contribuyente debe presentar la corrección a la declaración dentro del término que tiene el administrado para interponer el recurso de reconsideración, esto es, dentro de los dos meses siguientes contados a partir de la notificación de la liquidación oficial de revisión.

El artículo 713 del Estatuto Tributario, dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 713. Corrección provocada por la liquidación de revisión. Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.”

De acuerdo con el precepto transcrito, para que la sanción por inexactitud se reduzca a la mitad, es necesario que, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, el contribuyente acepte total o parcialmente las glosas propuestas por la Administración en la liquidación de revisión y modifique la declaración privada para adicionar los mayores valores aceptados, al igual que la sanción por inexactitud reducida.

Así mismo, el contribuyente debe acreditar el pago de los mayores valores por concepto de impuestos, retenciones y sanciones.

En este orden de ideas, la declaración de corrección con ocasión de la liquidación de revisión, que se presente dentro del término para interponer el recurso de reconsideración será válida en la medida en que el contribuyente acredite el pago del mayor impuesto, retenciones y sanciones, dentro de las cuales se incluyen la sanción por extemporaneidad y la sanción por inexactitud reducida.

Esta Corporación ha señalado que *“la validez de la declaración de la corrección provocada depende del cumplimiento de los requisitos que señalan las normas en mención, sin los cuales el contribuyente no obtiene la reducción de la sanción por inexactitud y dicha declaración no puede incorporarse al proceso de discusión del tributo”*²⁰.

Así pues, para la aceptación de la corrección de la liquidación privada es necesario (i) corregir la declaración inicial dentro del término previsto para presentar el recurso de reconsideración, donde se incluyan los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida; y (ii) presentar ante la Administración un memorial en el que consten los mayores valores aceptados, así como copia o fotocopia de la declaración de corrección y de la prueba de pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la sanción reducida²¹.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

1. El 10 de agosto de 2009, la sociedad DISTRIBUCIONES CHAIRA LIMITADA presentó la declaración de renta por el año gravable 2008, en la que registró un total impuesto a cargo de \$39.939.000, un total retenciones año gravable 2008 por \$ 43.066.000, una sanción por extemporaneidad por \$7.988.000 y un total saldo a pagar de \$4.861.000²².
2. Mediante Liquidación Oficial de Revisión 282412012000001 de 3 de febrero de 2012²³, la DIAN modificó la declaración privada de renta del año 2008 y determinó un impuesto a cargo de \$68.642.000, un total retenciones año gravable 2008 por \$ 43.066.000, una sanción por extemporaneidad e inexactitud de \$122.818.000 y un saldo a pagar de \$191.460.000. Acto que fue notificado el 6 de febrero de 2013²⁴.

3. El 2 de abril de 2012, la sociedad demandante presentó recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión²⁵, y por Auto No. 282012012000001 de 24 de abril de 2012, la Administración Tributaria inadmitió el recurso²⁶.
4. El 3 de mayo de 2012, la sociedad actora radicó el recurso de reposición contra el auto que inadmitió el recurso de reconsideración²⁷, y allegó copia de la corrección a la declaración privada, la cual fue presentada el 1 de mayo de 2012. Para tal efecto, liquidó un impuesto a cargo de \$44.226.000, un total de retenciones año gravable 2008 por \$43.066.000, sanción por extemporaneidad e inexactitud de \$61.973.000 y un saldo a pagar de \$63.133.000²⁸.
5. Por Auto No. 282012012000001 de 9 de mayo de 2012, la DIAN revocó el auto inadmisorio y admitió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión²⁹.
6. Por Resolución 20120808000017 de 14 de junio de 2012, la DIAN le concedió plazo de 12 meses a la sociedad DISTRIBUCIONES CHAIRA LIMITADA, para el pago de las obligaciones fiscales del año gravable 2008, por la suma de \$47.555.000³⁰.
7. Mediante Resolución 282012013900001 de 26 de marzo de 2013, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido³¹.

Con fundamento en lo anterior, se observa que si bien en el recurso de reconsideración se aceptaron algunas modificaciones propuestas por la DIAN en la liquidación oficial de revisión, es claro para la Sala que la declaración de corrección no se presentó dentro del término que tenía la contribuyente para interponer el recurso de reconsideración de acuerdo con lo previsto en el artículo 713 del Estatuto Tributario, y en esa medida, no era posible acceder al beneficio de la reducción de la sanción.

En efecto, la liquidación oficial de revisión fue notificada el 6 de febrero de 2012, por lo que el término para presentar la corrección a la declaración de renta, correspondiente al año

gravable 2008, vencía el 6 de abril de 2012. Sin embargo, solo fue presentada hasta el 1 de mayo de 2012, es decir, en forma extemporánea.

Es de anotar que si bien la Administración Tributaria inadmitió el recurso de reconsideración por no cumplir los requisitos previstos en los literales a) y c) del artículo 722 del Estatuto Tributario y le concedió a la actora el término de 10 días para interponer el recurso de reposición contra dicha decisión, este procedimiento no amplía el término que tiene la contribuyente para presentar la declaración de corrección provocada de que trata el artículo 713 del Estatuto Tributario, pues son dos procedimientos administrativos independientes entre sí.

Lo anterior, por cuanto la norma es clara al establecer como requisito para la aceptación de la corrección provocada, que esta debe presentarse dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, que según el artículo 720 del Estatuto Tributario, es de dos meses contados a partir de la notificación del acto liquidatorio. En consecuencia, este procedimiento no está supeditado ni puede equipararse al previsto para la admisión, inadmisión o rechazo del recurso de reconsideración.

Bajo esta perspectiva, el hecho de que la actora allegara copia de la facilidad de pago de fecha de 14 de junio de 2012, concedida por la DIAN con respecto a lo que adeuda por concepto de las obligaciones fiscales por el impuesto de renta del año 2008, por la suma de \$47.555.000, no implica la aceptación de la corrección de la declaración privada, pues tal como lo afirma el *a quo*, esta decisión solamente está encaminada a facilitar el pago de una obligación tributaria. Además, si bien para el reconocimiento de la corrección provocada debe existir prueba que demuestre el pago de los impuestos y las sanciones, esta se encuentra sujeta al cumplimiento de todos los requisitos previstos en el artículo 713 del Estatuto Tributario, por lo tanto, el acuerdo de pago tendría que aportarse con el memorial, no con posterioridad.

Es de anotar que no existe habilitación de términos para la presentación de la declaración de corrección en este caso, toda vez que dicha habilitación va solo hasta el vencimiento al término para recurrir.

En esas condiciones, dado que la corrección provocada por liquidación oficial de revisión no se presentó oportunamente, la declaración del 1 de mayo de 2012 carece de validez, pues no reúne los requisitos del artículo 713 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, el cargo no prospera.

2. Sanción por inexactitud - Favorabilidad

La Sala pone de presente que el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria³².

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias en el siguiente sentido:

“Artículo 287. Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

‘Artículo 647. Inexactitud en las declaraciones tributarias. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

- 1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.*
- 2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.*
- 3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.*
- 4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.*
- 5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.*
- 6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.*

Parágrafo 1. *Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.*

Parágrafo 2. *No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.’’*

‘‘Artículo 288. *Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:*

‘Artículo 248. Sanción por inexactitud. *La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.*

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.

2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

3. *Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*

4. *Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.*

Parágrafo 1°. *La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.*

Parágrafo 2°. *La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.”* (Destaca la Sala)

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción equivalente al 160%, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100%.

No es viable la reducción de la sanción a que se refiere el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, porque uno de los supuestos para dicha reducción, cuando la sanción es impuesta por la autoridad tributaria, es que esta sea aceptada y la infracción sea subsanada por el contribuyente, situación que no se presenta en esta oportunidad³³.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada, en el sentido de anular parcialmente los actos demandados y, en consecuencia, se determina la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la contribuyente y el fijado por la Administración Tributaria.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala en los siguientes términos:

SANCIÓN POR INEXACTITUD	
Saldo a pagar propuesto (sin sanciones)	111.708.000
Saldo a pagar declarado (sin sanciones)	39.939.000
Base sanción por inexactitud	71.769.000
Tarifa: Ley 1819/17 art 288	100%
Sanción por inexactitud	71.769.000
Sanción por extemporaneidad	7.988.000
Total sanciones	79.757.000
Retenciones	43.066.000
Total saldo a pagar (impuesto a cargo – retenciones + sanciones)	148.399.000

3. **Condena en costas**

Con fundamento en el artículo 188 del CPACA, el Tribunal condenó en costas a la parte vencida y fijó como agencias en derecho, el 1% del valor de las pretensiones de la demanda. Esta decisión se mantiene por no haber sido apelada por la demandante.

En relación con las costas de segunda instancia, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que

deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

“[...] 5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

[...] 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente³⁴:

“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365³⁵. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366³⁶, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”. Subraya la Sala

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), por cuanto prospera parcialmente la demanda. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala³⁷, estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que *“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.*

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas en esta instancia. Por lo tanto, no procede la condena en costas.

En resumen, la Sala revoca la sentencia apelada. En su lugar, anula parcialmente los actos demandados y como restablecimiento del derecho, se fija como total a pagar por concepto del impuesto de renta a cargo de la actora por el año gravable 2008, la suma de \$148.399.000, de acuerdo con la liquidación practicada por la Sala. Niega la condena en costas en esta 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

PRIMERO: REVOCAR la sentencia del 6 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo Caquetá. En su lugar, quedarás así:

[PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de las Resoluciones No. 282412012000001 de 3 de febrero de 2012 y 282012013900001 de 26 de marzo de 2013.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho FIJAR como total a pagar por concepto del impuesto de renta a cargo de la actora por el año gravable 2008, la suma de \$148.399.000, de acuerdo con la liquidación practicada por la Sala.]

SEGUNDO: NEGAR la condena en costas en esta instancia.

TERCERO: RECONOCER personería a MIRYAM ROJAS CORREDOR como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que está en el folio 777 del cuaderno principal.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

