



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., once (11) de junio de dos mil veinte (2020)

Referencia: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-31-000-2012-00928-01 (21640)
Demandante: Agrícola El Retiro S. A.
Demandado: DIAN

Tema: Sanción por corrección. Causales de exoneración punitiva. Error sobre el derecho aplicable.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 03 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Decisión, que negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas (ff. 112 a 126)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante Resolución nro. 112412011000020, del 25 de marzo de 2011, la Administración rechazó el proyecto de corrección de la declaración inicial del impuesto sobre las ventas (IVA) correspondiente al 5.º bimestre de 2008 (ff. 19 a 28), por medio del cual la demandante solicitó disminuir el saldo a favor autoliquidado en esa declaración y la exoneración de la sanción por corrección, en virtud del procedimiento establecido en el artículo 588, inciso 3.º, del Estatuto Tributario (ET). La anterior decisión fue confirmada en la Resolución nro. 112362012000007, del 28 de marzo de 2012 (ff. 29 a 36), que decidió el recurso de reconsideración.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 8):

1. Aceptar la declaración de corrección voluntaria del Impuesto a las Ventas, bimestre 05 de 2008 efectuada por la Sociedad Agrícola el Retiro S.A., con NIT 800.059.030, por el procedimiento consagrado en el inciso 3 del artículo 588 del Estatuto Tributario, por cuanto existe diferencia de criterio entre la DIAN y la sociedad.
2. De no aceptar la diferencia de criterio, aceptar que la declaración de corrección voluntaria presentada por el contribuyente es válida y proceder a ordenar la liquidación de la sanción de corrección, establecida en el numeral 1 del artículo 644 del Estatuto Tributario.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 104, 107, 488, 588 y 647 del ET. El concepto de violación se sintetiza así (ff. 4 a 8):

Expuso que el inciso 3.º del artículo 588 del ET dispone que no procede la sanción por corrección cuando el mayor saldo a favor (o menor impuesto) deriva de la rectificación de un error sobre el derecho aplicable, para lo cual el contribuyente debe sustentar el error y efectuar la corrección de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 589 del ET.

Planteó que el error de derecho en que incurrió al autoliquidar el impuesto sobre las ventas correspondiente al 5.º bimestre del año 2008, consistió en otorgarle el carácter de descontable al 100% del IVA que pagó en la adquisición del seguro agropecuario de que trata el artículo 1.º de la Ley 69 de 1993, siendo que solo debería haber descontado el 40% del IVA soportado, porque el Fondo Nacional de Riesgos Agropecuarios subsidió el 60% de la prima del referido seguro. Puntualizó que el error se concretó en que, a su juicio, el 100% del valor del IVA pagado por la póliza era descontable en la respectiva autoliquidación del impuesto, y no el 40% del mismo IVA como lo consideró la Administración tributaria alegando la existencia del subsidio del 60% del valor de la prima.

Añadió que existieron tantas dudas sobre la interpretación de las disposiciones jurídicas aplicables al caso que fue necesario que los funcionarios de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín solicitaran concepto, para aclarar el asunto, al Consejo Técnico de la Contabilidad, a la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN y a la Contaduría General de la Nación.

Manifestó que no se puede sostener que la declaración objeto de corrección incluya datos falsos o no veraces por imputar como descontable el 60% del IVA que genera el debate, pues precisamente ese es el objeto de la litis sobre el que recayó el error de derecho, y que fue objeto de la solicitud de corrección.

Reprochó que la Administración rechazara el proyecto de corrección presentado y posteriormente expidiera un requerimiento especial, cuando lo que resultaba procedente, a su juicio, era aceptar la corrección de la liquidación privada y, de no considerar la existencia de la diferencia de criterios, imponer la sanción respectiva. En todo caso, censuró que su contraparte no reconociera la ocurrencia de la causal eximente de la sanción.



Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 67 a 85), en los siguientes términos:

Precisó que, de conformidad con el inciso 3.º del artículo 588 del ET, los obligados a declarar pueden corregir sus liquidaciones privadas sin determinar la sanción por corrección, siempre y cuando se configure la causal eximente de culpabilidad denominada «*diferencia de criterios*». Agregó que para ello se debe presentar un proyecto de corrección explicando las razones fácticas y jurídicas que sustentan la existencia de la causal de exoneración punitiva en comento.

Sostuvo que, según pronunciamientos emitidos por esta Sección, la configuración de la referida causal eximente de responsabilidad está supeditada a que: (i) exista una discrepancia con la Administración sobre la interpretación del derecho aplicable; (ii) se trate de interpretaciones que lleven al contribuyente a creer que su actuación se encuentra amparada por la ley; y (iii) los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Al respecto, concluyó que en el *sub lite* no existe una verdadera discrepancia frente a la calidad de descontable que tenía el IVA originado en la adquisición del seguro agropecuario, sino acerca del desconocimiento del ordenamiento jurídico aplicable. Afirmó además que la declaración que se pretende corregir incluyó datos falsos y equivocados, al punto que el proyecto de corrección arrojó un menor saldo a favor.

También precisó que, del régimen contenido en los artículos 104, 107, 485, 488 y 493 del ET, vigentes para esa época, así como de la doctrina de que tratan los Oficios DIAN nros. 031949, del 05 de mayo de 2010, y 077560, del 21 de octubre de ese mismo año, se desprende «*con claridad*» que la parte correspondiente a la prima del seguro que subsidia el Estado no puede computarse como expensa deducible por el agricultor en su declaración del impuesto sobre la renta, ni es válido descontar en la declaración del IVA la parte del impuesto pagado que es proporcional al monto de la prima subsidiado.

Concluyó que, habida cuenta de que no se configuró el error sobre el derecho aplicable, era procedente negar la solicitud de corrección.

Sentencia apelada

El *a quo* negó las pretensiones de la demanda (ff. 112 a 126) por las razones que se exponen a continuación:

Consideró que no se configuró el error de derecho alegado en la solicitud de corrección, toda vez que la actora expresamente aceptó haber presentado el proyecto con el objetivo de corregir su liquidación privada en los términos propuestos por la Administración durante el procedimiento de devolución del saldo autoliquidado inicialmente y, además, porque al no liquidar la sanción por corrección, el proyecto contenía cifras incorrectas.

En la misma línea, señaló que el debate respecto al monto descontable del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de la póliza fue zanjado mediante los Conceptos nros. 31849, del 05 de mayo de 2010, y 77560, del 21 de octubre de ese mismo año, en los que la Administración interpretó que el tomador del seguro solo puede descontar el IVA equivalente al porcentaje de la prima que efectivamente pagó.

Concluyó que el procedimiento de corrección elegido por la demandante no fue el correcto por cuanto la inexistencia del error de derecho excluye la aplicación del procedimiento previsto en el inciso 3.º del artículo 588 del ET. A ello agregó que la



Administración no podía aceptar el proyecto e imponer sanción del 10% porque la sanción correspondiente ascendía al 20%.

No condenó en costas.

Recurso de apelación

La demandante, en calidad de apelante única, recurrió la sentencia de primera instancia (ff. 128 a 133), para lo cual reiteró los argumentos de la demanda, en el sentido de haber estado incurso en una circunstancia constitutiva de error sobre el derecho aplicable y señaló que la dificultad interpretativa que enfrentó se evidenció en el hecho de que la Administración tuvo que solicitar al Consejo Técnico de la Contabilidad, a la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN y a la Contaduría General de la Nación opiniones sobre el asunto objeto de discusión.

Sostuvo que descartar la configuración del error sobre el derecho aplicable bajo la consideración de que el proyecto no incluyó cifras correctas, específicamente porque no liquidó la sanción por corrección, hace nugatorio el efecto jurídico contemplado en el inciso 3.º del artículo 588 del ET, puesto que la norma justamente faculta al contribuyente para no autoliquidar la referida sanción en los eventos en que la modificación que se pretende realizar provenga de la rectificación de un error de derecho.

Alegatos de conclusión

Las partes insistieron en los argumentos expuestos en las anteriores actuaciones procesales (ff. 143 a 152). El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia proferida por el *a quo* (ff. 169 a 171), pues consideró que existió error sobre el derecho aplicable en cuanto al tratamiento del IVA descontable que fue objeto de la corrección voluntaria. Destacó que durante el procedimiento administrativo fue necesario solicitar concepto a varias entidades con el fin de esclarecer el régimen aplicable al IVA pagado por el agricultor al momento de adquirir la póliza de que trata el artículo 1.º de la Ley 69 de 1993.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que negó pretensiones sin condenar en costas. Señala la recurrente que con los actos demandados la Administración le impidió efectuar la corrección de una declaración tributaria sin la imposición de la «*sanción por corrección de las declaraciones*», pese a que se encontraba incurso en una circunstancia constitutiva de error sobre el derecho aplicable, que la exoneraría de las consecuencias punitivas. En cambio, para el extremo pasivo de la litis los actos acertaron al rechazar la solicitud formulada por la demandante para corregir la declaración tributaria sin la imposición de la sanción, porque estima que la actuación de su contraparte no se enmarca en un supuesto de error.

Más específicamente, explica la apelante única que el error se dio cuando concluyó, al elaborar su declaración del IVA del 5.º bimestre de 2008, que la totalidad del impuesto pagado por la adquisición de un seguro agropecuario que estaba subsidiado parcialmente por el Estado tenía el tratamiento de impuesto descontable de conformidad con el artículo 485 del ET. Por ello, alega que la rectificación de esa autoliquidación, para restar del IVA descontable la parte que se corresponde con la proporción subsidiada por el Estado en

el servicio adquirido, no puede ser objeto de la sanción por corrección; esto, con fundamento en el inciso 3.º del artículo 588 del ET. Añade que, si la Administración discrepara sobre la existencia del error alegado, tendría que haber aceptado el proyecto de corrección y seguidamente iniciar un procedimiento para liquidar oficialmente la sanción por corrección debatida, en lugar de desconocer los efectos de la modificación en la autoliquidación del tributo, que fue lo que decidió en los actos acusados.

De modo que le corresponde a la Sala juzgar si, bajo esas circunstancias, se materializó un error exculpatario para la declarante de las consecuencias punitivas derivadas de la corrección de la declaración tributaria, bajo el procedimiento previsto en el inciso 3.º del artículo 588 del ET.

2- Tal disposición, con ocasión de regular las *«correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor»*, prescribe que *«cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos, no se aplicará la sanción de corrección»*; con lo cual el ordenamiento reconoce que el error sobre el derecho aplicable, en el que incurra el agente infractor al diligenciar de forma inexacta una declaración con autoliquidación de obligaciones tributarias a cargo, impide el reproche punitivo, por lo cual el declarante cuenta con la posibilidad de corregir la autoliquidación sin que haya lugar a la imposición de la sanción por corrección estatuida en el artículo 644 del ET.

2.1- Sobre el particular, la Sala parte de recalcar que la institución del *«error»* como eximente punitiva no representa una concesión conferida por la legislación, pues se trata de una figura de raigambre constitucional.

Como el Texto Supremo prescribe que el nuestro es un Estado de derecho fundado en principios democráticos y en el respeto de la dignidad humana (artículo 1.º), resultan inadmisibles las figuras sancionadoras que no se basen en la concurrencia de la culpabilidad del autor en la comisión de la conducta (artículo 29), razón por la cual para el legislador se convierte en un asunto indisponible dotar de efectos al *«error»*, como causal exculpatoria, cuando quiera que se ejerzan las potestades punitivas del Estado. Así, por virtud de los artículos constitucionales 1.º y 29, ninguna voluntad normativa o diseño de política criminal tiene autorización para desconocer al error como una figura ínsita en el contenido de las disposiciones punitivas, integrada explícita o implícitamente en el texto de esa clase de normas, al punto que no perdería vigencia ni siquiera en el evento en que el legislador decidiera derogar el reconocimiento del error como eximente de responsabilidad punitiva¹.

La trascendencia de estas formulaciones en el ámbito administrativo sancionador tributario ha sido reconocida por la jurisprudencia de la Corte Constitucional y por la de

¹ Sobre la materia, en el derecho comparado tuvo significativa importancia la claridad aportada por la sentencia del Tribunal Constitucional español 76/90, del 26 de abril de 1990, por medio de la cual se juzgó la Ley 10 de 1985, que había derogado expresamente el error como causal de exoneración en el régimen administrativo sancionador tributario. De acuerdo con lo analizado por este Tribunal en el fundamento jurídico nro. 4, el hecho de que la nueva normativa no aludiera expresamente al error como causal exculpatoria, *«no es prueba, como pretenden los demandantes, de la configuración de un régimen de responsabilidad objetiva ni de la inexistencia de esa causa de exención. Si no hay responsabilidad objetiva, no es necesario que se haga constar expresamente el error de Derecho como causa que exonere de dicha responsabilidad, mas ello no significa que resulte irrelevante ni que la Ley 10/1985 lo haya excluido de los supuestos que exigen de responsabilidad por infracción tributaria. Precisamente porque la ley vincula esta responsabilidad a una previa conducta culpable, es evidente que el error de Derecho -singularmente el error invencible- podrá producir los efectos de exención o atenuación que le son propios en un sistema de responsabilidad subjetiva, pero su falta de contemplación expresa en la norma no constituye defecto de inconstitucionalidad»*.

esta Sección, en fallos que han destacado que *«en Colombia, conforme al principio de dignidad humana y de culpabilidad acogidos por la Carta (CP artículos 1º y 29), está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora»* (sentencia C-597 de 1996, MP: Alejandro Martínez Caballero) y que *«no es admisible una responsabilidad tributaria objetiva. Es decir, que no será válido que la autoridad tributaria, en ejercicio de la potestad sancionadora, imponga una sanción al contribuyente solo por la constatación del resultado censurable previsto en la norma que regula la infracción»* (sentencia del 30 de agosto de 2016, exp. 19851, CP: Hugo Fernando Bastidas).

Dentro de esa concepción, entiende la Sala que el reconocimiento del error sobre el derecho como causal de exoneración de responsabilidad punitiva es connatural a todo el andamiaje sancionador tributario, ya sea que la legislación lo reconozca explícitamente o que omita mencionarlo en el texto de las normas sancionadoras. Si no fuera así, se estarían habilitando de manera inconstitucional formas de responsabilidad objetiva en las que la sanción surgiría como la simple consecuencia de la adecuación de la conducta ocurrida con la descrita en el tipo infractor.

2.2- El error sobre el derecho aplicable, al que se refieren las disposiciones que regulan las figuras que sancionan la inapropiada autoliquidación de los tributos —tanto cuando el contenido de la declaración es modificado por el propio obligado tributario sin que haya lugar a la sanción por corrección (artículos 588, inciso 3.º, y 685, inciso 2.º, del ET), como cuando es la Administración la que lo modifica sin que tenga cabida la sanción por inexactitud (artículo 647 *ibidem*)—, consiste en una equivocada comprensión o el falso conocimiento por parte del autor acerca de los elementos normativos que hacen parte de la descripción legal del tipo infractor, o del alcance de las normas que, por remisión, modulan el cumplimiento del deber formal de autoliquidar el tributo mediante una declaración. Dada esa situación, en el momento de realizar la conducta, el sujeto no tiene consciencia de estar infringiendo el ordenamiento jurídico².

La cuestión obedece, en el ámbito sancionador tributario, a que la formulación de los tipos infractores suele tener como objeto el incumplimiento de deberes formales que están asociados con el control y la satisfacción de obligaciones materiales tributarias, lo cual supone que en la comprensión adecuada de lo que está señalado como ilícito entran en juego variados —y también complejos— elementos normativos que proceden de disposiciones extrapunitivas, que pueden ser tributarias o pertenecientes a terceros sectores del ordenamiento que, por remisión expresa o tácita, integran la regulación del deber formal infringido. En el caso que ocupa a la Sala, por ejemplo, no bastaría con que el agente tenga consciencia de que imputar en una declaración tributaria impuestos descontables que son improcedentes constituye un ilícito, sino que además se requerirá que el infractor sepa —o le sea exigible el conocimiento, dadas sus circunstancias— que el ordenamiento complementario de la norma sancionadora prescribe que no tiene la calidad de descontable un concreto impuesto que se hubiere pagado, pues de lo contrario no estaría al tanto de que su actuación contraría el derecho.

2.3- Para desentrañar las implicaciones que tiene el instituto del error en la aplicación de las disposiciones punitivas, los desarrollos del derecho penal llegaron al punto de distinguir entre dos clases de error: el error de tipo y el error de prohibición, categorías a las que se les asignan consecuencias jurídicas diversas a la hora de excluir la responsabilidad penal del autor, tal como está dispuesto en el artículo 32 del Código Penal (Ley 599 de 2000), en los ordinales 10 (que regula los efectos del error de tipo) y 11 (relativo a las derivaciones del error de prohibición). Esa tarea de distinción entre las

² En este sentido, sentencias del 03 de diciembre de 2003 y del 27 de octubre de 2005, exps. 13696 y 14725, CP: Ligia López Díaz; del 14 de julio de 2016, exp. 21135, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 09 de marzo de 2017, exp. 20231, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

especies de error no ha estado exenta de dificultades dogmáticas, particularmente en el punto de trazar la frontera entre ambas categorías cuando el error recae sobre las normas extrapenales a las que reenvían los tipos penales en blanco o las que definen elementos normativos del tipo.

Si bien esta Sección ha postulado en el pasado, siguiendo la estela de las reflexiones del derecho penal, que se enmarca en un error de prohibición la causal exculpatoria de la sanción por inexactitud reconocida en el artículo 647 del ET (a la que de manera usual se le denomina «*diferencia de criterios*»), la Sala precisa en esta ocasión que tal distinción entre las clases de error propia del derecho penal, carece de efectos y de relevancia en el derecho administrativo sancionador tributario, porque en él, en contraste con lo que ocurre en los ordinales 10 y 11 del artículo 32 del Código Penal, no se dotan de consecuencias jurídicas distintas al error de tipo y al error de prohibición. Por tanto, para enunciar la causal exculpatoria debatida entre las partes es más apropiada la expresión «*error sobre el derecho aplicable*»; pues el objeto del error es el «*derecho aplicable*», como fue considerado por esta Sala en sentencias del 07 de mayo de 2020 (exps. 22488 y 22436; CP: Milton Chaves García y Stella Jeannette Carvajal Basto, respectivamente), al analizar la regulación que tenía este instituto punitivo en el procedimiento establecido en el inciso 3.º del artículo 588 del ET.

No significa lo anterior que de cara al análisis de los ilícitos tributarios sea absolutamente irrelevante la distinción entre error de tipo y error de prohibición, sino solo que lo es para el derecho administrativo sancionador tributario, dada la ausencia de consecuencias jurídicas. Otra será la situación cuando quiera que le atribuyan a un sujeto la comisión de los tipos delictivos estipulados en los artículos 434A y 434B del Código Penal (*i. e.* omisión de activos, inclusión de pasivos inexistentes y defraudación tributaria) puesto que en ese ámbito sí tiene trascendencia concreta la distinción entre clases de error, pero será función del juez penal, no del contencioso-administrativo, identificar la frontera entre ambas categorías cuando el error a juzgar se proyecte sobre ingredientes normativos del ordenamiento complementario de esos tipos penales en blanco.

2.4- Para un justo ejercicio de las potestades administrativas sancionadoras, sí que tienen utilidad, en los eventos de declaraciones contrarias a la norma, los desarrollos con los cuales se valora la diligencia con la que ha actuado el infractor a la hora de atender los deberes que le eran exigibles, así como la adecuación de su conducta al conocimiento del derecho que en cada caso debería tener, para superar el error. Son esos análisis los que, al final de cuentas, determinarán la procedencia de la exculpación.

Valorar la relación del infractor con el ordenamiento —vista en términos del conocimiento que le era exigible y de la adecuación de su actuación a ese conocimiento— tiene la máxima relevancia en un contexto de autoliquidaciones tributarias que le impone a los administrados la realización, por su propia cuenta, de complejas actividades jurídicas con las que le prestan colaboración a la autoridad para que esta cumpla la misión que le asigna el artículo 189.20 constitucional, de «*velar por la estricta recaudación de las rentas y caudales públicos*». El empeño puesto por el agente para lograr la comprensión correcta de la disposición que rige su autoliquidación, y en someterse a dicha intelección, tendrá el efecto de inducirlo en la convicción —errónea, pero irreprochable— de que su conducta es lícita y de que no está contrariando el derecho; razón por la que se desvanecería la consecuencia punitiva a la que en principio estaría sometido. Mucho más, teniendo en cuenta que los desafíos que usualmente se tienen que superar para desentrañar el mandato incorporado en las normas que regulan la prestación tributaria incrementan las posibilidades de error.

En efecto, el ordenamiento tributario, pese a que establece obligaciones generalizadas y

masivas, se caracteriza por ser altamente especializado; también, por hacer remisiones a otros sectores normativos que exigen del operador jurídico poner en relación categorías de conceptos orientadas a finalidades diversas; y por el constante tránsito normativo, dada la necesidad de solventar las cambiantes necesidades financieras del Estado. Esos retos, que no son desdeñables para avezados contribuyentes, se hacen más gravosos para los legos, que igualmente deben autoliquidar sus tributos.

Pero, reconocer el error como circunstancia eximente de responsabilidad al efectuar autoliquidaciones que al final contrarían el ordenamiento, no puede propiciar la inocuidad del aparato sancionador. Por eso, no se le puede reconocer a cualquier incertidumbre jurídica que plantee o alegue el administrado, la aptitud para exonerar de reproche. El equilibrio entre esos extremos viene dado por el juicio de razonabilidad al que cabe someter a aquella aplicación del derecho efectuada por el obligado tributario.

En esa valoración se habrán de ponderar las condiciones de la norma bajo la cual se tendría que haber autoliquidado, para establecer si se aprecia una objetiva incertidumbre sobre su identificación, vigencia o contenido³. Al respecto, habría que calificar circunstancias como la oscuridad de la normativa —ya sea que obedezca a su complejidad técnica⁴, a sus relaciones con otras normas del ordenamiento⁵, o a los defectos legislativos de los que adolezca⁶—; los cambios legislativos del instituto objeto de aplicación o la novedad del ordenamiento, pues estando frente a las primeras aplicaciones de una normativa probablemente se carezca de certeza sobre su radio de aplicación.

Bajo esos términos, tanto para sancionar como para exculpar, las partes de la relación jurídico-tributaria tienen una carga argumentativa alta, ya no solo probatoria, relativa a los criterios de ponderación que converjan en el caso y a los resultados que determinan en orden a identificar la comprensión del ordenamiento que se puede predicar respecto del agente, y de la adecuación de su conducta a ella. Ahora bien, la seguridad en las conclusiones sobre un aspecto psicológico, como es el conocimiento de la antijuridicidad de la conducta, vendrá dada por datos externos que ilustren los criterios de ponderación empleados, como sucedería, si se constatará que para especificar el ámbito de aplicación de la norma que regía el caso se hubiesen requerido decisiones judiciales (especialmente si son novedosas) o pronunciamientos doctrinales de la autoridad de impuestos, o que hubo cambios en la opinión prevalente sobre el sentido correcto de la normativa, o que persisten debates autorizados sobre la materia. En línea con esas apreciaciones, la Sala ha identificado que se está en el ámbito de la causal exculpatoria cuando el infractor interpreta el derecho vigente para la época en que ocurrieron los hechos conforme a la jurisprudencia en vigor de un Alto tribunal, siempre y cuando exista una identidad fáctica y jurídica entre el caso juzgado y el precedente jurisprudencial que da lugar al error (sentencias del 04 de abril de 2019, exp. 20204, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; y 20 de noviembre de 2019, exp. 23993, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), pues en esos eventos *«no se puede desconocer que ... la interpretación sobre el derecho aplicable realizada por la demandante es razonable ... en la medida en que se fundamentó en antiguos precedentes»* (salvamento parcial de voto del magistrado Jorge Octavio Ramírez Ramírez a la sentencia del 14 de noviembre de 2019, exp. 22093, CP: Julio

³ Sentencias del 22 de septiembre de 2016 y del 09 de marzo de 2017 (exps. 19369 y 19195, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

⁴ Sobre el particular, sentencias del 15 de junio de 2001 y del 03 de diciembre de 2003 (exps. 11799 y 13696, CP: Ligia López Díaz).

⁵ En ese sentido, sentencia del 10 y del 16 de octubre de 2019 (exps. 22485 y 23361, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

⁶ Al respecto, sentencias del 27 de octubre de 2005 y del 25 de octubre de 2006 (exps. 15282 y 14725., CP: Ligia López Díaz); del 07 de octubre de 2010 (exp. 16951, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 29 de septiembre de 2011 (exp. 18413, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Roberto Piza Rodríguez). También ha entendido esta judicatura que hay lugar a excluir la responsabilidad punitiva cuando actúa como demostración de la razonabilidad de la aplicación del derecho efectuada por el declarante, que su criterio haya sido avalado en una instancia procesal anterior por un tribunal (sentencias del 10 octubre de 2019, exps. 22485 y 22484, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez y del 16 de octubre de 2019, exps. 23311 y 23361, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

2.5- Para la Sala, la proyección que tiene la doctrina del error sobre los tipos infractores relacionados con la inapropiada autoliquidación de los tributos por parte de los obligados tributarios no se ve afectada por el hecho de que en el texto actual de algunas de las disposiciones que las regulan se haya reemplazado la mención del error como causal exculpatoria, por referencias a la «interpretación razonable» en la apreciación del derecho. Ese cambio, lejos de derogar la institución del error —lo cual estaría fuera del alcance del legislador, insiste la Sala—, realiza sus efectos en la medida en que alude a uno de los indicios más significativos de que en el caso se ha obrado de manera diligente en aras del vencimiento del error. Dado que la interpretación razonable tiene un carácter instrumental frente al error exculpatorio, con ella no se instaura en nuestro ordenamiento, sino que se reitera, el juicio de valoración que cabe realizar en cada caso para determinar si la conducta amerita o no un reproche punitivo.

Lo que exculpa, antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 647 del ET, es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo. No basta entonces, para exculpar, que se advierta en el caso la existencia de una mera «diferencia de criterios» entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Para el régimen sancionador es irrelevante que las posiciones jurídicas de los sujetos de la relación tributaria sean discrepantes; ese dato viene dado en la medida en que acreedor y deudor del tributo interpretan desde su posición e interés jurídico las normas que deben aplicar. Si no hubiera diferencia de criterios, sencillamente no habría debate alguno sobre la cuantificación del tributo y, por tanto, no habría infracción. Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico.

2.6- Ahora bien, los efectos punitivos del error de derecho se dan sobre la base de que el presupuesto fáctico de las disposiciones jurídicas, sobre las que recayó el falso juicio o comprensión, se encuentra plenamente probado. A ese requisito aluden los artículos 588, inciso 3.º, y 647 del ET (este antes y después de ser modificado por la Ley 1819 de 2016), cuando disponen que se exonerará de la sanción a condición de que los hechos o cifras que consten en la declaración sean completos y verdaderos. De manera que el sujeto infractor tiene la carga de despejar cualquier duda asociada a la ocurrencia de las circunstancias fácticas que determinan la interpretación y posterior aplicación de la norma jurídica que suscita el error, «porque dentro de esa categoría jurídica no se enmarca el incumplimiento de la carga de probar el supuesto fáctico de las disposiciones que el declarante pretende hacer valer a su favor al autoliquidar el tributo» (sentencia del 12 de septiembre de 2019, exp. 21675, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)⁷.

Pero, en cada caso, el cumplimiento de ese requisito para el reconocimiento del error debe ser apreciado con suma cautela pues, en muchas ocasiones, la circunstancia de que no se incluyan en la declaración todos los hechos que se tendrían que denunciar se

⁷ En el mismo sentido, sentencias del 30 de agosto de 2016, del 22 de septiembre de 2016 y del 09 de marzo de 2017 (exps. 19851, 19369, 20231 y 19195, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 05 de octubre de 2016 (exp. 21051, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia); del 11 de mayo de 2017 (exp. 21883, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

da, justamente, como consecuencia del error en la comprensión del derecho en que se está incurso. Esto, porque las discrepancias sobre la aplicación del derecho pueden recaer sobre la propia realización del hecho imponible, o sobre la calificación jurídica asignada a un determinado factor integrante de la base gravable; de suerte que la declaración que, a ojos de la Administración no es completa o verdadera, obedece precisamente a que el sujeto la diligenció guiado por su criterio jurídico erróneo. En cualquier caso, la prueba del incumplimiento del mencionado requisito nunca podrá ser el hecho de que la autoliquidación y el acto oficial arrojen resultados numéricos diversos, pues de lo que se trata es de establecer si ese resultado tiene como causa un error sobre la comprensión del derecho aplicable.

Bien entendida, la exigencia recae en que el obligado no le haya ocultado hechos de relevancia tributaria a la Administración, ni haya inventado factores negativos. De esa forma, se deslinda la valoración de la interpretación sobre el ordenamiento jurídico que desencadenó el error de derecho, de cualquier debate fáctico asociado a las normas que pretende aplicar el autor. Para apreciar el estar dentro de esa situación serán de utilidad la información y documentos complementarios de la declaración de la que se trate, procedente del mismo sujeto infractor (v. g. la contabilidad llevada en debida forma).

3- De otra parte, el inciso 3.º del artículo 588 del ET fijó el andamiaje procedimental para reclamar el efecto de la causal de exoneración punitiva, al señalar, en su aparte final, que *«el contribuyente procederá a corregir, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo siguiente y explicando las razones en que se fundamenta»*.

3.1- La norma a la que se hace la remisión regulaba, para la época de los hechos (y hasta la modificación efectuada por el artículo 274 de la Ley 1819 de 2016), el procedimiento de expedición de las liquidaciones oficiales de corrección, actos administrativos cuyo contenido se restringía a incorporar la cuantificación del tributo hecha por el solicitante, que no podía ser modificada en el marco de ese procedimiento⁸. Por tanto, aun siendo actos oficiales, contenían verdaderas liquidaciones privadas del tributo, sujetas a la revisión que podría adelantar la Administración en un procedimiento separado⁹.

A la luz de esa vía procedimental concebida por el artículo 46 de la Ley 49 de 1990, el infractor que superara (ya fuera por sí solo o después de que se le intimara mediante un emplazamiento para corregir) el estado de error bajo el que obró al preparar una declaración tributaria inexacta, podía regularizar la conducta autoliquidando conforme a derecho el tributo, sin tener que afrontar la sanción por corrección, para lo cual debía, antes de que se le notificara un requerimiento especial, iniciar un procedimiento por el cual se le eximiera de la sanción.

Corolario de lo anterior, observa la Sala que el ordenamiento no habilita a los declarantes para que de manera autónoma doten de efectos a la causal de exculpación, pues deben plantearle la cuestión a la autoridad, convocándola para que evalúe las razones argüidas y adopte una decisión al respecto.

3.2- Al atender una petición en ese sentido, debe la Administración pronunciarse, asintiendo o negando la concurrencia del error alegado y sus consecuencias, decisión

⁸ Entre otras, sentencias del 21 de agosto de 1998 (exp. 8953, CP: Daniel Manrique Guzmán), del 05 de marzo de 1999 (exp. 9246, CP: Delio Gómez Leyva), del 04 de junio de 1999 (exp. 9426, CP: Julio E. Correa Restrepo), del 28 de julio de 2005 (exp. 14888, CP: Ligia López Díaz), del 29 de septiembre de 2005 (exp. 15172, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), del 20 de febrero de 2017 (exp. 20960, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 20 de septiembre de 2017 (exp. 20770, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

⁹ Sentencias del 23 de junio de 2005 (exp. 14755, CP: Ligia López Díaz), del 20 de agosto de 2009 (exp. 16142, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 15 de septiembre 2016 (exp. 20194, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 22 de febrero de 2018 (exp. 21678, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

que para la época de los hechos enjuiciados debía realizar a través de una liquidación oficial de corrección. Y, en el sentido contrario, en el marco de este procedimiento no está habilitada para efectuar juicio alguno sobre el contenido o la procedencia de la que pasaría a ser la nueva autoliquidación del tributo. En primer lugar, porque, como tantas veces lo advirtió esta Sección, el procedimiento que establecía el artículo 589 del ET nunca fue apto para adelantar revisiones de las autoliquidaciones tributarias; y, en segundo lugar, porque la remisión hecha a esa norma por cuenta de lo dispuesto por el artículo 46 de la Ley 49 de 1990 no tenía la finalidad de modificar las condiciones en las que se ejerce el deber formal de autoliquidar los tributos mediante correcciones encaminadas a «*aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor*», que, además, son correcciones sobre las que el ordenamiento nunca ha requerido la aquiescencia de la Administración para modificar la declaración preexistente.

Según se aprecia, el objeto exclusivo al que se orienta esa remisión es el de adoptar un procedimiento dentro del cual la Administración juzgue si efectivamente se está frente a un caso de error de derecho que releve al autor de la sanción por corrección al enmendar su autoliquidación. Con lo cual, en el evento de que la autoridad llegara a la conclusión de que no medió el error alegado, la decisión subsecuente no consistiría en negar la corrección de la declaración, sino en negar la exculpación de la sanción por corrección; la Administración tendría que proferir una liquidación oficial de corrección en la que incluyera, tanto la liquidación del tributo en los términos que le señaló el obligado tributario en la solicitud de corrección, como la multa a título de sanción por corrección, en la medida en que no se reconoció el error sobre el derecho planteado por el solicitante. Esa decisión, como es natural, sería susceptible de ser recurrida en reconsideración de acuerdo con el artículo 720 del ET.

Dada la posibilidad de que en un caso concreto el procedimiento finalice con la imposición de una sanción por corrección, no se advierte en ello un menoscabo de los derechos y garantías del sancionado, en la medida en que, de conformidad con el aparte final del inciso 3.º del artículo 588 del ET, al elevar la solicitud con la cual inicia el procedimiento, el administrado explicará las razones que en su caso lo exonerarían de la sanción por corrección. Por esa vía, el infractor contó con la oportunidad de ejercer, de manera anticipada, su derecho de defensa, formulando alegaciones en torno a las circunstancias bajo las cuales cometió la infracción inducido por un error en la apreciación del derecho.

3.3- Ahora bien, como la reforma del artículo 589 del ET llevada a cabo por el artículo 274 de la Ley 1819 de 2016 derogó el procedimiento administrativo que establecía esa norma, también cabe precisar que con dicha decisión legislativa no se desarticuló el mecanismo contemplado en la norma remisoría para el reconocimiento, por parte de la autoridad, del error sobre el derecho en el que hubiere incurrido el declarante, así como tampoco se habilitó, de manera inadvertida por el legislador, la posibilidad de que sea el declarante quien autónomamente, sin intervención administrativa, dote de efectividad a la causal exculpatoria. Bajo las normas vigentes, aunque el infractor puede realizar directamente la corrección de la declaración sin imponerse la sanción por corrección, por disposición del aparte final del inciso 3.º del artículo 588 del ET, concomitantemente a la corrección deberá iniciar un procedimiento administrativo por medio del cual le planteará y le explicará a la autoridad «*las razones en las que se fundamenta*» su tesis en el sentido de que para el caso no habría lugar a la imposición de la sanción por corrección al haber cometido la infracción bajo un error de apreciación del derecho aplicable; al tiempo que le solicitará su aquiescencia. Con motivo de resolver esa solicitud, la Administración se pronunciará sobre el error de derecho invocado y decidirá si la declaración estaba relevada de la imposición de la sanción por corrección o si, por el contrario, corresponde imponerla.



4- Con relación a la aplicación de las instituciones y procedimientos analizados, en el caso enjuiciado se encuentran acreditados los siguientes hechos:

(i) En la autoliquidación inicial del IVA, correspondiente al 5.º bimestre del año gravable 2008 (f. 17), la actora incluyó como impuesto descontable el 100% del IVA pagado por el seguro agropecuario de que trata el artículo 1.º de la Ley 69 de 1993, cuya prima estaba subsidiada parcialmente por el Estado, en un monto equivalente al 60% del valor de la misma.

(ii) Invocando la situación y el procedimiento que contempla el inciso 3.º del artículo 588 del ET, la actora le solicitó a la demandada la corrección de la declaración antes mencionada, con el objetivo de rectificar el error sobre el derecho aplicable incurrido al imputar el 100% del IVA pagado por la póliza en mención. En ese sentido, pidió reducir el 60% del IVA tratado como descontable, porcentaje que correspondía a \$ 371.072.000 (renglones 64 y 65 de la declaración). En el escrito correspondiente, la actora argumentó que existió *«una diferencia de criterio entre los funcionarios de la DIAN y el contribuyente, que no da lugar a liquidar sanción por corrección, de conformidad con el inciso 3º del artículo 588 del ET»* (f. 15 y 16).

(iii) En la resolución demandada, la Administración rechazó la solicitud de corrección, bajo la consideración de que la interpretación correcta del derecho aplicable (señalando para el efecto los artículos 104, 107, 485, 488 y 493 del ET) dicta que el impuesto descontable imputado en la declaración inicial, y que se pretende rechazar con el proyecto de corrección, no tiene esa naturaleza. De manera que *«el análisis de las normas que se han enunciado líneas atrás, no dejan duda sobre la improcedencia del tratamiento que en materia del impuesto a las ventas había efectuado la contribuyente y mal podría enmarcarse ahora, ese allanamiento que hace, en una circunstancia de diversidad de criterio en la interpretación del derecho aplicable, cuando las normas son suficientemente claras al señalar el tratamiento que debe tenerse o los requisitos a observar para que un impuesto a las ventas pueda tomarse como impuesto descontable»*. (f. 27 vto.).

(iv) Previa interposición del recurso de reconsideración, mediante resolución también demandada, la autoridad tributaria decidió reiterar que el contribuyente no obró con error sobre el derecho aplicable cuando realizó la declaración inicial del impuesto, por cuanto la interpretación de la normativa aplicable lleva a concluir que el IVA imputado como descontable es improcedente, por no corresponder a un gasto propio sino de un tercero (el Estado), lo cual excluye que se configure el error alegado. Agregó que la declaración privada, en la que supuestamente se incurrió en el error de derecho, incluyó datos *«no veraces»*, al consignar el impuesto descontable improcedente.

(v) El tratamiento tributario del IVA descontable que suscita la controversia sobre el error de derecho, motivó solicitudes de concepto por parte de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de la DIAN (f. 38) y de la Directora Seccional de Impuestos de Medellín (f. 53), a la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la misma entidad, que fueron radicadas con nros. 97527, del 29 de octubre de 2009, y 99711, del 04 de noviembre de 2009, respectivamente.

(vi) Durante el trámite para resolver las solicitudes de concepto, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina requirió conceptos a autoridades contables *«para poder continuar el estudio de la solicitud»* (ff. 51 a 53). Finalmente, la Autoridad tributaria resolvió ambas consultas mediante Oficio nro. 031849, del 05 de mayo de 2010 (f. 45).

(vii) El oficio con el que la DIAN resolvió la consulta, interpretando que el IVA proporcional al monto subsidiado no es descontable, fue objeto de solicitud de reconsideración por la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero el 16 de septiembre del 2010, la cual fue desestimada mediante Oficio nro. 077560, del 21 de octubre de 2010 (f. 47).

5- Precisados los hechos relevantes, le corresponde a la Sala juzgar si la demandante obró bajo error de derecho al momento de elaborar la declaración del IVA cuyo contenido se pretende enmendar, sin la imposición de la sanción por corrección. Al efecto, se debe establecer si están acreditadas los requisitos de procedibilidad para el reconocimiento del error que se especificaron en los fundamentos jurídicos nros. 2.6 y 3 de este proveído; y, si fuera así, se identificarán los criterios de ponderación que convergen al caso y las conclusiones que surgen a partir de ellos, en función de los datos externos en los cuales ellos se reflejen, según se explicó en el fundamento jurídico nro. 2.4.

5.1- Aconteció que la demandante, al autoliquidar el IVA del 5.º bimestre de 2008, estimó que el ciento por ciento del IVA que pagó en la adquisición del seguro agropecuario, tenía el carácter de impuesto descontable. Según argumentó, el análisis que en su momento efectuó le llevó a concluir que lo era, con fundamento en los artículos 485 y 488 del ET, puesto que (i) la prima pagada constituía un gasto en el impuesto sobre la renta, (ii) por cuya contratación tuvo que asumir el pago del IVA correspondiente y (iii) la utilización del seguro estaba destinada a una actividad que le otorgaba derecho a descontar el impuesto pagado. Según su juicio, los hechos relatados se subsumían en los presupuestos de hecho consagrados en los artículos mencionados, para atribuirle la calificación jurídica de «*impuesto descontable*» a un IVA pagado; sin perjuicio de lo cual cambió de parecer cuando la Administración le puso de presente, en un procedimiento de revisión, que al haber recibido un subsidio parcial para el pago de la prima, esa parte de lo pagado no era deducible en el impuesto sobre la renta, en la medida en que constituía un gasto de un tercero, por lo cual tampoco daba derecho a tratar como impuesto descontable el IVA correspondiente a la parte subsidiada de la prima. Consecuentemente, le formuló una solicitud a la Administración, bajo el procedimiento contemplado en el inciso 3.º del artículo 588 del ET, para que se le permitiera enmendar su declaración pero relevándole de la sanción por corrección.

La entidad demandada ni cuestionó, ni desvirtuó, los fundamentos fácticos relativos a las normas que se identificaron como determinantes del error en la apreciación del derecho aplicable (artículos 104, 107, 485 y 488 del ET). En el procedimiento seguido, nunca negó la existencia del contrato de seguro por el cual se causó el IVA que en la declaración inexacta se denunció como descontable; tampoco negó que el riesgo asegurado estuviese asociado con el desarrollo de la actividad empresarial de la demandante; ni que de manera efectiva se hubiese pagado la prima; ni que quien asumió completamente el IVA causado por la póliza fuera la actora; ni determinó un mayor porcentaje de subsidio. Aun así, en los actos censurados negó la solicitud de reconocimiento de la causal exculpatoria, argumentando que la petición era improcedente porque la actora había incluido en la declaración presentada datos «*no veraces*», toda vez que denunció como impuesto descontable el monto del IVA pagado por la adquisición del seguro que estaba asociado con el porcentaje de la prima subsidiado por el Estado.

Puesto en esos términos, el argumento que subyace en los actos demandados para abstenerse de analizar la concurrencia de la causal exculpatoria se concreta en que, como se concluyó un dato inexacto en la declaración a corregir, se incumplía la condición fijada en el inciso 3.º del artículo 588 del ET, que somete el estudio del eventual error sobre el derecho a que «*los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos*». Esa línea argumental pierde de vista que el hecho mismo de que la declaración sobre la cual se proyecta el juicio sea inexacta, no es más que la

manifestación de que se cometió la conducta infractora consistente en autoliquidar de manera inadecuada el tributo; y que el objeto del litigio no es si se cometió o no la conducta, sino si se incurrió en ella a consecuencia de un error en la apreciación de derecho aplicable.

Como el objeto de discusión no es la conducta infractora misma, sino la culpabilidad o consciencia de antijuridicidad que se tenía en el momento en el que se llevó a cabo, el orden del análisis a efectuar es el inverso del asumido en los actos demandados: la existencia de la autoliquidación inapropiada, en lugar de ser un impedimento para estudiar la concurrencia del error como causal exculpatoria, es el presupuesto lógico para adelantar el juicio de culpabilidad convocado. No es jurídico convertir el objeto del debate sobre el error, en la causal para negar tal instituto punitivo.

Así, de acuerdo con lo advertido en el fundamento jurídico nro. 2.6 de este proveído, la prueba del incumplimiento del requisito que establecen las normas para poder valorar el error alegado, nunca podrá ser el hecho de que la autoliquidación no hubiese incluido datos o calificaciones jurídicas que, precisamente, se dejaron de incluir a consecuencia del error, pues de lo que se trata es de establecer si ese resultado tiene como causa un error sobre la comprensión del derecho aplicable.

En la medida en que en el caso enjuiciado no tuvo lugar ninguna ocultación de datos fiscalmente relevantes, ni se discute la ocurrencia fáctica de los supuestos de hecho que vienen señalados en las normas en cuya comprensión jurídica se erró, estima la Sala que en el caso se honraron los requisitos de procedibilidad que exige la normativa para poder dar paso al análisis acerca de si la declaración inexacta fue el resultado de un error en la comprensión del derecho aplicable.

5.2- Ahora, en cuanto a los criterios de ponderación sobre el autor de la conducta y sobre la normativa aplicable que se pueden identificar a partir del rastro que dejan en el mundo exterior, la primera consideración que postula la Sala tiene que ver con la ausencia, en el caso, de condiciones subjetivas que determinen un particular conocimiento sobre el derecho aplicable para la autoliquidación del tributo. Lo anterior, porque, al tratarse de un comerciante, se exige de él comprensión de la normativa del IVA y adecuación de su conducta a ese conocimiento, más allá de lo cual no se evidencian datos que exijan una infalibilidad en la aplicación de la norma en atención a su posición social.

Sobre el particular, las pruebas reunidas en el expediente dejan en claro que la demandante actuó bajo la comprensión genérica de las disposiciones que regulan los impuestos descontables, y fue precisamente esa circunstancia la que la llevó a aplicar como impuesto descontable la totalidad del IVA que asumió, con miras a adquirir la póliza que estaba parcialmente subsidiada.

Así, porque el conocimiento general sobre el alcance de los artículos 485 y 488 del ET llevaba a entender que el IVA pagado tenía la connotación de impuesto descontable porque le fue *«facturado al responsable por la adquisición de servicios»* (letra a. del artículo 485 del ET) de cobertura de riesgo *«que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resultan computables como costo o gasto de la empresa»* (artículo 488 *ejusdem*), y porque tales servicios se destinaron *«a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas»* (*ibidem*).

Pero ese conocimiento general, a partir de situaciones homogéneas entre los sujetos llamados a aplicar las normas puede ser desvirtuado por la convergencia de criterios de ponderación asociados a las normas aplicables, los cuales pueden determinar, bien sea que existía la certeza acerca de que se debían hacer consideraciones adicionales a las

que aportan los artículos 485 y 488 del ET; o lo contrario, que al no estar establecida una certeza en ese sentido, carecía de reproche que el declarante hubiera elaborado su autoliquidación haciendo valer la consecuencia inmediata que arrojan los mencionados artículos 485 y 488 del ET.

En sentido, la Sala pasa a valorar si otras fuentes jurídicas reconocidas en el ordenamiento precisaban el alcance de los supuestos de hecho contenidos en las normas aplicables, en un sentido que desvirtúe la comprensión inicial de la norma en el caso de que al agente le fuera exigible el conocimiento y correcta comprensión de dichas normas o fuentes complementarias de la disposición tributaria interpretada.

Acerca de los supuestos de hecho regulados por los artículos 485 y 488 del ET, no está acreditada la existencia de disposiciones legales o reglamentarias que se ocupen de regular el tratamiento tributario del IVA pagado por adquisiciones subsidiadas de bienes o servicios empleados en la actividad empresarial. Tampoco se contaba, para la época en la que se diligenció la declaración inexacta, con resoluciones judiciales ni doctrina administrativa, que dejaran en claro que, a pesar de que el responsable hubiera asumido el IVA causado por las operaciones de adquisición de servicios subsidiados, este no tendría el carácter de descontable.

Más bien al contrario, varios de los hechos probados en el expediente dejan en evidencia que, para el momento en que se cometió la conducta infractora, se carecía de certeza acerca de la aplicación de consideraciones complementarias que condicionaran las consecuencias propias de los artículos 485 y 488 del ET, en aquellos casos en los que el precio de adquisición de los servicios hubiese contado con algún subsidio parcial. Tanto, que ni siquiera los funcionarios de la Administración habían dilucidado su criterio jurídico al respecto.

Puntualmente, la Sala tiene en consideración que la declaración en la cual la demandante desplegó su comprensión del derecho aplicable fue presentada el 10 de noviembre de 2008; y que, casi un año después, funcionarios del nivel directivo de la DIAN le consultaron formalmente a la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la entidad, acerca de la procedencia o improcedencia del IVA imputado como descontable. Así lo acreditan las solicitudes de concepto formuladas por la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de la DIAN, el 29 de octubre de 2009, y por la Directora Seccional de Impuestos de Medellín, el 04 de noviembre de 2009, que fueron absueltas en el Oficio nro. 031849, del 05 de mayo de 2010; es decir, casi 18 meses después de que se hubiera presentado la declaración del tributo. Además, durante el trámite para resolver las solicitudes de concepto, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina requirió conceptos a autoridades contables *«para poder continuar el estudio de la solicitud»* (ff. 51 a 53); y tras proferir la doctrina oficial, su recepción no fue pacífica, en la medida en que desde la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero se solicitó su reconsideración, el 16 de septiembre del 2010, solicitud que fue desestimada mediante Oficio nro. 077560, del 21 de octubre de 2010.

Esos datos externos sirven como demostración de que, para la época en que se elaboró la declaración inexacta, no estaba asentada la opinión jurídica, que finalmente prevaleció, según la cual era improcedente darle el tratamiento de impuesto descontable al IVA que declaró como tal la demandada. La incertidumbre que existía en el seno de la propia Administración al respecto, solo se superó dos años después de que se presentó la declaración inexacta.

Vistas esas circunstancias, necesariamente se relativizan las afirmaciones categóricas contenidas en los actos demandados, que planteaban que *«las normas ... no dejan duda*



sobre la improcedencia del tratamiento que en materia del impuesto a las ventas había efectuado la contribuyente» y que «... las normas son suficientemente claras al señalar ... los requisitos a observar para que un impuesto a las ventas pueda tomarse como impuesto descontable»; pues si bien existía certeza al respecto, en la época en que se prohirieron dichos actos (marzo de 2011 y marzo de 2012), se carecía de ella en el momento que se elaboró la declaración tributaria (noviembre de 2008).

Toda vez que los datos externos analizados indican que en la fecha en que se cometió la infracción no estaba provisto de certeza el criterio jurídico que desatendió la demandante; y que el que acogió al elaborar la declaración cuenta con un grado de soporte jurídico, considera la Sala que el juicio de punibilidad de su conducta debe ceder, pues en ese momento no se le podía exigir el sometimiento a un criterio jurídico cuyo carácter imperativo era desconocido incluso para los funcionarios del nivel directivo de la Administración.

6- Debido a que los criterios de ponderación reunidos en el proceso evidencian la configuración del error en la aplicación del derecho invocado en los cargos de la demanda y de la apelación; y que la negación de ese error fue el único fundamento sostenido en los actos acusados, corresponde declarar la nulidad. En consecuencia, la Sala se releva del estudio de los demás cargos de la demanda; por lo cual procederá a revocar el fallo recurrido y, en su lugar, se concederán las pretensiones de la demanda.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia proferida en primera instancia. En su lugar, se dispone:

Declarar la nulidad de Resolución nro. 112412011000020, del 25 de marzo de 2011, y de la Resolución nro. 112362012000007, del 28 de marzo de 2012, ambas proferidas por la DIAN.

A título de restablecimiento de derecho, **declarar** que el proyecto de corrección presentado por la actora, para modificar la liquidación privada de IVA correspondiente al 5.º bimestre del año 2008 surte todos los efectos jurídicos del caso.

2. **Reconocer** personería a la apoderada de la demandada de conformidad con el poder conferido (f. 182).

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)



Radicado: 05001-23-31-000-2012-00928-01 (21640)
Demandante: Agrícola El Retiro S. A.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ