



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., seis (6) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2014-00544-01 (22627)
Demandante: AMTEX S.A
Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE
IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN).
Temas: IVA y RENTA. Gastos deducibles (art.107 ET). Favorabilidad
en materia de sanciones tributarias.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación presentado por la empresa demandante contra la sentencia del 1 de junio de 2016, proferida por la Sala Primera de Oralidad del Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

“PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de la esta providencia.

SEGUNDO: Se condena en costas a la parte demandante AMTEX S.A”.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la empresa Amtex S.A., solicitó se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

“A. A título de nulidad

[...] se sirva declarar la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412013000133 del 13 de noviembre de 2013, proferida por la Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de

impuestos de Medellín, perteneciente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, mediante la cual determinó indebidamente el impuesto sobre la renta del periodo gravable 2010 de AMTEX.

B. A título de Restablecimiento del Derecho

[...] ordenar la declaratoria de la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por AMTEX para el año gravable 2010 mediante formulario No. 1101600165213 presentada el 6 de abril de 2011 y, se archive el proceso definitivamente, en razón a que la Compañía obró conforme con la normativa aplicable.

C. Costas del Proceso

[...] se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad Absoluta del Acto Administrativo demandado y, de la declaratoria de firmeza de la declaración privada correspondiente al impuesto sobre renta del periodo gravable de 2010”.

1.2. Hechos relevantes

1.2.1. Dice la actora que el 6 de abril de 2011 presentó declaración del Impuesto a la renta y complementarios por el año de 2010, en el formulario No. 1101600165213, liquidando un saldo a favor de \$845.757.000.

1.2.2. Indica que el 19 de mayo de 2011 la compañía presentó la solicitud de devolución del saldo a favor de impuesto sobre las ventas. Y mediante auto de apertura No. 112382012000553 de 15 de marzo de 2012, la Dirección de Gestión de Fiscalización de la DIAN, inició investigación en su contra.

1.2.3. En la investigación la DIAN revisó la declaración del IVA del 6º bimestre de 2010. Resultado de esa investigación la actora decidió corregir la declaración privada disminuyó de los impuestos descontables la suma de \$64.392.000, de gastos por el valor de \$402.598.000, por tanto un menor saldo a favor.

1.2.4. El 28 de febrero de 2013 le fue notificado a Amtex requerimiento especial, en el que la DIAN propuso modificación de la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2010. La actora dio respuesta a ese requerimiento.

1.2.5. Narra la actora que el 13 de noviembre de 2013 la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión No. 112412013000133 del impuesto de renta año 2010, en la que rechazó gastos por \$402.598.000 e impuso sanción por inexactitud por \$212.573.000, fundado en que:

a) Como la sociedad corrigió la declaración del IVA del 6º bimestre del 2010, rechazando como impuestos descontables los generados a partir de ciertos gastos, la consecuencia inmediata es que esos gastos debían ser rechazados en la declaración de renta del mismo año.

b) Al corregir la declaración del IVA, aceptó la improcedencia de los gastos incurridos. Para que un gasto sea deducible tiene que generar un correlativo ingreso, y éste no se generó, por ende los gastos no eran deducibles de la renta.

c) Los gastos en que incurrió no cumplieron con el requisito esencial consagrado en el artículo 107 del Estatuto Tributario de “*legalidad*” de la expensa.

d) La compañía no probó la destinación de erogaciones diferentes a las que incurrió con las firmas “*Posse Herrera & Ruiz*” y “*Ortiz Gutiérrez y Asociados Ltda*”.

e) Al no poderse verificar la procedencia de las deducciones, se debe imponer sanción por inexactitud por falta de soporte de los gastos.

1.3. Normas violadas y concepto de violación

Invoca como violadas, entre otras, las siguientes normas: artículos 6, 29, y 363 de la Constitución; 107, 647, 694, 696, 742 y 746 del Estatuto Tributario.

Los cargos planteados contra el acto demandado, se resumen así:

1.3.1. Desconocimiento de la independencia de las declaraciones sobre el impuesto a las ventas y la de renta.

Que el artículo 694 del Estatuto Tributario establece que las declaraciones tributarias son independientes. En consecuencia el tratamiento dado por el contribuyente a un gasto o costo para una declaración, no puede ser utilizado por la autoridad tributaria para determinar una modificación en otra declaración, como lo hizo la DIAN.

La demandada debió circunscribir su actuación a analizar en forma puntual la declaración del impuesto sobre la renta, y no fundarse únicamente en la corrección de la declaración de IVA, que obedeció solo a razones financieras diferentes a las argüidas por la DIAN.

1.3.2. Falsa motivación:

1.3.2.1. Las erogaciones incluidas y que fueron rechazadas por la DIAN, cumplen con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad determinados en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

1.3.2.2. El hecho de acogerse a una propuesta de modificación en el impuesto sobre las ventas, no implica aceptación de error alguno por parte del contribuyente en el impuesto de renta. No existe sustento legal para presumir que si el contribuyente rechaza o no incluye en la declaración del IVA un impuesto descontable, no podrá tomar como deducible el gasto incurrido en la declaración de renta.

1.3.2.3. La compañía nunca ha aceptado el desconocimiento de los gastos cuestionados. Que la única razón para aceptar el rechazo fue una razón financiera, por la temporalidad con la que se necesitaba el saldo a favor.

Que si bien la empresa acogió a la propuesta de corrección de la declaración del IVA del 6º bimestre 2010, eso no implica que se hubiera aceptado la no deducibilidad en el impuesto de renta de los gastos incurridos.

1.3.2.4. La compañía sustentó los gastos en que incurrió.

1.3.2.5. Que lo que hizo la DIAN fue crear una presunción en el sentido de que si el contribuyente rechaza o no incluye en la declaración de IVA un impuesto descontable, se presume que no podrá tomar como deducible el gasto incurrido de renta. Presunción que no solo no existe legalmente, sino que la demandada no probó que los gastos incurridos no cumplen con los requisitos del artículo 107 del ET.

1.3.3. Interpretación errónea del artículo 107 del E.T., al considerar que para la deducibilidad del gasto, dicho gasto debe haber generado un correlativo ingreso. Que esa exigencia es contraria al referido artículo y a la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el tema.

1.3.4. *La autoridad tributaria aplicó según su conveniencia la presunción de veracidad.* En cierto que las declaraciones se presumen veraces, pero esa presunción solo cubre a cada declaración y no puede servir de argumento para sustraer de los mismos efectos a otras declaraciones.

1.3.5. *La sanción impuesta por inexactitud es improcedente,* porque no se dieron los presupuestos del artículo 647 del ET, toda vez que no se pueden imponer sanciones con criterios meramente objetivos, cuando existe diferencia de criterios.

2. Oposición

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

2.1. Expuso que conforme el artículo 694 del ET, la independencia de declaraciones tributarias está referida a cada año gravable.

Por eso, la actora no puede ampararse en esa independencia, porque la declaración de IVA corregida es la del 6º bimestre del año 2010 y la de renta modificada por la DIAN también corresponde al año 2010, teniendo incidencia la una sobre la otra precisamente por corresponder al mismo año gravable.

2.2. Que de la lectura de los artículos 107 y 488 del ET, se entiende que hay relación directa entre las declaraciones de IVA y de RENTA de un mismo año gravable, porque se supedita la procedencia de los impuestos descontables al hecho de que los pagos realizados constituyan costos o gastos.

2.3. Que la demandante corrigió la declaración del 6º bimestre del IVA año 2010, sin discutir los hallazgos de la visita ni las demás pruebas allegadas.

Una sociedad debe sopesar si corrige la declaración o continúa el debate con la administración y asume las consecuencias jurídica de su actuar. Si corrige por conveniencia financiera, como dijo la demandante, debe soportar las consecuencias de esa corrección.

2.4. En cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que la demandante no logró desvirtuar el fundamento que tuvo la DIAN para imponerla. Está claramente demostrado que la sociedad incluyó de manera voluntaria en su declaración de renta deducciones sin cumplir con los requisitos de ley, y de eso derivó un menor valor de su impuesto y del saldo a pagar.

No es de recibo la invocada diferencia de criterios, por cuanto no se cumple con la condición de que los datos declarados no hayan sido equivocados.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 1 de junio 2016, la Sala Primera de Oralidad del Tribunal Administrativo de Antioquia negó las súplicas de la demanda, y condenó en costas.

3.1. Anotó el Tribunal que el acto demandado *“tiene como fundamento que el contribuyente, incluyó como descontables en su declaración impuesto sobre la renta del año 2010, unos conceptos o gastos, que previamente había considerado como no descontables en su declaración sobre las ventas del 6º bimestre del año 2010”.*

Por lo tanto, dijo que debía determinar *“si era procedente incluir tales conceptos en la declaración de renta y en caso de encontrar que si es procedente, se debe analizar, si realmente esos conceptos son descontables conforme a la normatividad vigente al momento de presentar la declaración”.*

3.2. Sostuvo el Tribunal que conforme el artículo 694 del ET la independencia de la liquidación de impuestos versa sobre declaraciones de años gravables diferentes, mas no del mismo año.

Que es tan claro que la independencia a la que se refiere la norma es de los impuestos de cada año gravable y no de las declaraciones del mismo año, que un mismo requerimiento especial puede referirse tanto a modificaciones del impuesto de renta como del impuesto de venta.

3.3. Si la compañía accedió voluntariamente a corregir la declaración del IVA del 6º bimestre del 2010 aceptando la improcedencia de los gastos incurridos, esa manifestación debe ser coherente con la declaración de renta del mismo año, como lo indicó la DIAN en el acto cuestionado.

De lo contrario sería contradictorio que se considere como no descontable en la declaración del IVA, pero se pretenda descontarlo al impuesto de renta. Porque, un mismo hecho económico no puede generar dos consecuencias jurídicas diferentes. Que al aceptar la actora la propuesta de corregir la declaración de IVA, renunció a llevar esos gastos como deducibles a la declaración de renta.

3.4. No se está creando una presunción como lo pretende hacer ver la actora, sino que es la consecuencia lógica de la consagración normativa, ya que al aceptar que se incluyan en renta como deducibles gastos que se tuvieron como no descontables en IVA, equivale a la modificación de la última, luego de que esta adquiera firmeza.

3.5. Determinó el Tribunal que no era necesario analizar los demás cargos alegados por la demandante, habida cuenta que con las razones expuestas quedaban resueltos, y que tampoco era necesario analizar el acto demandado a la luz del artículo 107 del ET.

3.6. Determinó que la sanción por inexactitud se ajustó a la legalidad, toda vez que fue impuesta al demandante por incluir gastos cuya deducibilidad en la declaración de renta no era procedente, y con la intención de disminuir el impuesto y aumentar el saldo a favor.

4. Recurso de apelación

La demandante apeló el fallo del Tribunal, para que sea revocado y se acceda a las pretensiones de la demanda. En resumen, expuso:

4.1. Que el Tribunal desconoció el principio de congruencia, toda vez que en la sentencia no se resolvieron los fundamentos jurídicos desarrollados y acreditados a partir de las premisas de hecho probadas en la demanda, transgrediendo su derecho al debido proceso.

4.2. Insiste en la independencia de las declaraciones del impuesto a las ventas y del impuesto a la renta. Por esto, considera que existió una errada interpretación del artículo 694 del ET por parte del Tribunal, al asumir que las declaraciones del impuesto sobre renta y del impuesto sobre las ventas eran dependientes.

Que se aplicó una presunción inexistente en el ordenamiento jurídico, esto es, asumir que al haber detraído un impuesto descontable para efectos del IVA comporta la improcedencia del gasto deducible para la declaración del impuesto sobre la renta.

Se acreditó el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET, pero que el Tribunal pasó por alto su aplicación.

La sanción por inexactitud es injustificada.

4.3. No procedía la condena en costas, dado que la demandada no hizo petición en tal sentido y, además, no se evidencia su causación ni su comprobación como lo exige el artículo 365 del CGP.

5. Alegatos de conclusión de segunda instancia

- 5.1. **La parte demandante**, reiteró lo que expuso en su apelación.
- 5.2. **La entidad demandada**, solicitó confirmar el fallo apelado.
- 5.3. **El Ministerio Público**, no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico a resolver

Atendiendo lo planteado en el recurso, corresponde a la Sala determinar si, como lo sostiene la apelante, i) se desconoció el principio de congruencia; ii) existió errada interpretación del artículo 694 del ET, al asumirse la dependencia de la declaración de renta de la del IVA, por el hecho de haberse deducido de ésta un impuesto descontable; iii) había lugar a la deducibilidad de gastos en la declaración de renta año 2010, por cumplir con los requisitos del artículo 107 del ET; iv) la sanción por inexactitud es infundada, y si v) no había lugar a condenar en costas.

2. La decisión

2.1. Congruencia de la sentencia

Para la Sala la decisión del Tribunal no vulnera el principio de congruencia¹, por lo siguiente:

2.1.1. La actora centró su inconformidad en sostener la independencia de los impuestos de IVA y de Renta, y que por lo tanto la DIAN no podía, como lo hizo, presumir que por no incluir en la declaración de IVA un impuesto descontable por unos gastos, éstos no podían ser deducibles en la declaración de renta.

2.1.2. En ese orden de ideas, el Tribunal dijo que debía establecer si era procedente incluir como deducibles unos gastos en la declaración de renta año 2010, que previamente la actora consideró como no descontables en su declaración del IVA 6º bimestre del mismo año. Que en caso resultar afirmativa la respuesta, analizaría si los gastos cumplían los requisitos del artículo 107 para ser deducidos de la renta.

2.1.3. Concluyó el Tribunal que el tratamiento que se dé a determinado gasto en la declaración de IVA debe ser el mismo que se dé a ese gasto en la declaración de renta. Por lo tanto, la parte actora no podía deducir en la declaración del impuesto de renta, gastos que no tuvo como descontables en la declaración del IVA.

Resultado de esa conclusión, estimó que quedaban resueltos los demás cargos y que tampoco era necesario analizar la legalidad del acto a la luz del artículo 107 del ET.

En cuanto a la sanción por inexactitud, señaló que se dieron los supuestos establecidos en el artículo 647 del ET para imponerla.

2.1.4. Así las cosas, el Tribunal expuso razonadamente los motivos por los cuales no accedió a las súplicas de la demanda. Por tanto, no se avizora desconocimiento del principio de congruencia, por el hecho que la decisión haya sido adversa a la demandante.

¹ En relación con este principio de puede consultar sentencia T-455 de 2016 de la Corte Constitucional, y sentencia de la Sección Segunda, subsección B del Consejo de Estado, del 26 de octubre de 2017, radicado 250002342000201401139 01, CP. César Palomino Cortés, por mencionar dos de tantas.

En consecuencia, no prospera este cargo de la apelación.

2.2. Dependencia entre las declaraciones del impuesto de renta y del impuesto de IVA.

2.2.1. La normatividad tributaria ha generado en cabeza del contribuyente del impuesto a las ventas la potestad de que pueda descontar del IVA generado, el valor del IVA que ya fue pagado en la adquisición de bienes y servicios², generando un menor valor al momento de la declaración de IVA.

Por otro lado, son deducibles aquellas expensas realizadas durante el periodo gravable que tengan alguna relación con el desarrollo de la actividad generadora de la renta y que además cumplan con los requisitos de necesidad, proporcionalidad y causalidad de la expensa, las cuales podrán ser deducidas al momento de la presentación de la declaración de renta³.

2.2.2. En el caso que se estudia, el demandante discute la posibilidad de llevar como deducibles a la declaración de renta unas expensas incurridas durante el periodo fiscal, y que no fueron tratadas como descontables en la declaración del IVA.

2.2.3. Esta Sección ha dicho respecto de ese punto lo siguiente⁴:

“Se debe tener en cuenta que si un pago no es aceptado como costo o gasto en renta, el IVA correspondiente a ese pago no se puede tratar como IVA descontable, como lo prevé el artículo 488 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, si un pago no puede ser tratado como IVA descontable, no quiere decir que no pueda ser tratado como costo o gasto en el impuesto de renta, toda vez que en el impuesto sobre la renta, los costos y deducciones no están sujetos a la procedencia o no del descuento en IVA, a diferencia de lo que sucede en el impuesto sobre las ventas, en el cual expresamente la ley prevé la imposibilidad de solicitar como descuento un IVA que en renta no sea imputable como costo o gasto. (Subrayas ajenas al texto transcrito).

Significa que el IVA pagado en la adquisición de bienes o servicios que no deba ser tratado como descontable, será deducible del impuesto sobre la renta, siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás condiciones fijadas en el Capítulo V, Título I del Libro I del Estatuto Tributario.

Por eso, a juicio de esta Sala, no podía concluirse -como lo hizo el Tribunal- que el tratamiento que se de a determinado gasto en la declaración de IVA, debe ser el mismo que se de a ese gasto en la declaración de Renta, argumentando una supuesta dependencia de ésta respecto de aquélla. Toda vez que los costos y deducciones en la declaración de renta no están supeditados a la procedencia o no del descuento en IVA, sino a que se cumplan los requisitos del artículo 107 del ET.

2.3. Deducibilidad de los gastos

2.3.1. Para poder predicar la deducibilidad de un gasto a la hora de presentar la declaración de renta, debe cumplir con tres requisitos que trae el Estatuto Tributario en su artículo 107, estos son: necesidad, proporcionalidad y causalidad del gasto.

² Artículo 485 del Estatuto Tributario.

³ Artículo 107 *ídem*.

⁴ Cf. Sentencia del 28 de agosto de 2013, radicación 25000232700020100002101, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Ha sido sostenido por el Consejo de Estado que los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario deben guardar relación con la actividad generadora de la renta⁵, de lo contrario no podrán ser llevados como gastos deducibles al momento de declarar.

2.3.2. Corresponde a la Sala determinar si los gastos incurridos por la sociedad demandante son susceptibles de ser tratados como gastos deducibles o no, teniendo en cuenta que según su objeto social se dedica a la fabricación y comercialización de productos químicos.

2.3.2.1. Frente a los pagos de honorarios jurídicos en los cuales incurrió por el valor \$382.090.834⁶, corresponden a un gasto que no tiene relación con la actividad generadora de la renta, toda vez que una disputa entre los socios por temas personales como lo es un pleito por las acciones no corresponde a la actividad generadora de renta de la Sociedad.

Incluso, del total de esos honorarios, la suma de \$33.506.134 que afirma la actora pagó por una consultoría en materia tributaria, no probó que se haya tratado de una asesoría con ocasión y/o que tuviese relación directa con la actividad generadora de renta.

Por eso, frente a la totalidad de esos honorarios, la Sala advierte que en el expediente la actora no cumplió con la carga de demostrar que esas expensas fueron dirigidas a la defensa de la sociedad en una materia relacionada con la actividad generadora de renta.

En consecuencia, de dichas expensas no se puede predicar su deducibilidad.

2.3.2.2. Con respecto a otros gastos por valor de \$20.506.840, que alega la actora como deducibles, representados en adquisición de regalos de navidad y pagos efectuados a clubes y restaurantes para clientes, no cumplen con el requisito de necesidad.

Las expensas necesarias, ha dicho la Sección⁷, corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta.

De ahí que, si bien pueden resultar útiles y convenientes para la compañía, no se probó que fueran indispensables para la generación de la renta, al punto de que si no los hubiera realizado hubiera sido imposible realizar su objeto social.

2.3.3. Al no cumplir con todos los requisitos del artículo 107, no pueden ser tratados como deducibles del impuesto de renta del año gravable 2010.

Por lo que para la Sala no asiste razón a la demandante.

2.4. Sanción por inexactitud

2.4.1. La Sanción por inexactitud es la facultad que tiene la Administración para sancionar al contribuyente cuando este declare un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor.⁸

⁵ Ver sentencia del 13 de agosto del 2009, radicación 25000-23-27-000-2005-01251-01, MP Martha Teresa Briceño de Valencia, por mencionar una de tantas.

⁶ Este monto de honorarios corresponde a la suma de \$318.585.000 pagados a la firma Ortiz Gutiérrez y Asociados Ltda, y \$63.506.000 pagados a la firma Posse Herrera & Ruiz.

⁷ Entre ellas, la sentencia del 25 de octubre de 2006, radicado 73001-23-31-000-2002-01724-01, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁸ Artículo 647 del Estatuto Tributario.

Es procedente la sanción siempre y cuando se cumplan los hechos generadores de la misma, contemplados en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Deberá la Sala decidir si la actuación del demandante dio lugar al cumplimiento de los hechos generadores de la sanción por inexactitud.

La inclusión en la declaración de renta de deducciones inexistentes o inexactas da lugar a que pueda la Autoridad Tributaria imponer la sanción por inexactitud al contribuyente⁹.

2.4.2. En el presente caso la actuación de la demandante dio lugar a que se incluyeran valores que no son procedentes en la declaración de renta, lo cual llevó a que la misma fuera inexacta. Por tanto, se predica el cumplimiento de los requisitos para la imposición de la sanción por inexactitud.

Lo anterior se materializa en que la actora está pretendiendo un mayor saldo a favor que no le corresponde, ya que dichas expensas incurridas fueron tratadas como deducibles cuando no era procedente.

Es por esto que la Autoridad Tributaria no incurrió en ningún error al imponer la sanción, ni puede señalarse de injustificada la sanción.

2.5. En lo que atañe a la condena en costas en primera instancia, considera la Sala que no procedía.

No procedía, habida cuenta que conforme el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable por remisión de los artículos 188 y 306 del CPACA, hay lugar a condenar en costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

Y en el expediente no obra prueba de la que aparezca que se hayan causado en esa instancia. Por tanto, le asiste razón a la parte actora en este aspecto.

2.6. Finalmente, en virtud del principio de favorabilidad, de manera oficiosa el monto de la sanción por inexactitud debe ser modificado, por lo siguiente:

2.6.1. Mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016¹⁰, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el parágrafo 5 que *“el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

La sanción por inexactitud contemplada en el artículo 647 del Estatuto Tributario¹¹, fue modificada por la Ley 1819 de 2016¹², al establecer una sanción más favorable, en tanto que disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

2.6.2. En el acto cuestionado se cuantificó la sanción por inexactitud, así¹³:

⁹ Artículo 647, numeral 3, que dispone La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

¹⁰ *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones”*.

¹¹ Decía el artículo 647 antes de la modificación: ***“Sanción por inexactitud. [...]La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) 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 o responsable [...]”***

¹² Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

¹³ Ver fl.81.

“Total saldo a favor en liquidación privada
\$845.757.000

Menos: Saldo a favor a determinar
\$712.899.000

Diferencia de saldos a determinar
\$132.858.000

Porcentaje aplicable
160%

Sanción por inexactitud a determinar
\$212.573.000”

2.6.3. En aplicación del referido principio, la Sala establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160%. La cual quedará así:

Total saldo a favor en liquidación privada
\$845.757.000

Menos: Saldo a favor a determinar
\$712.899.000

Diferencia de saldos a determinar
\$132.858.000

Porcentaje aplicable
100%

Sanción por inexactitud
\$132.585.000

2.6.4. Así las cosas, se modificará el numeral primero del fallo apelado, únicamente en lo que concierne a la sanción por inexactitud. En consecuencia, se declarará la nulidad parcial del acto demandado en cuanto al monto de la sanción impuesta por inexactitud. A título de restablecimiento del derecho se ordenará pagar el monto liquidado en esta providencia.

Además, se revocará el numeral segundo, en el cual el Tribunal condenó en costas.

En lo demás será confirmada la decisión de primera instancia, pero por las razones señaladas en esta providencia.

3. No se condenará en costas en esta instancia, por no obrar prueba de su causación.

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. **Modificar** el numeral primero del fallo apelado, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. En consecuencia:

*“**Primero: Declarar** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412013000133 del 13 de noviembre de 2013, mediante la cual la DIAN seccional de Medellín modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2010 presentada por AMTEX S.A, únicamente en lo relacionado con el monto de la sanción por inexactitud.*

***Segundo.** A título de restablecimiento del derecho, **fijar** como valor a pagar por sanción por inexactitud la suma de \$132.585.000, conforme lo liquidado en la parte motiva”.*

2. **Revocar** el numeral segundo del fallo apelado, por lo señalado en la parte considerativa.

3. **Confirmar en lo demás** la decisión del Tribunal, pero por las razones señaladas en esta providencia.
4. **Sin condena en costas** en esta instancia.
5. **Reconocer** personería a la doctora Yadira Vargas Roncancio, para actuar como apoderada de la DIAN.
6. **Devolver** el expediente al Tribunal de origen, una vez se halle en firme esta decisión.

Cópiese, notifíquese y cúmplase

Esta sentencia se estudió y aprobó en sesión celebrada en la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ