



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y
RESTABLECIMIENTO DEL
DERECHO

Radicación: 200012333000-2013-00380-01(22168)

Demandante: EULISES CÁRDENAS PULIDO

Demandado: UAE - DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta del año 2008. Beneficio de auditoría. Retiro de aportes voluntarios sin retención contingente y sin periodo de permanencia mínimo en el fondo. Componente inflacionario aplicable a las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad. Sanción por inexactitud

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

Conoce la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 10 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cesar, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, de conformidad con las consideraciones expuestas.

SEGUNDO: CONDENAR en costas a la parte actora. Por secretaría, liquídense.

TERCERO: En firme esa sentencia, archívese el expediente.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1 Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó lo siguiente:

Primera.- Que se declare la nulidad total de los siguientes actos administrativos:

1.) *Liquidación Oficial de Revisión No. 242412012000016 del 12 de Julio de 2012, notificada el 14 de Julio de 2012, por medio del cual se modificó la declaración de impuestos sobre la renta y complementarios del año gravable 2008 del demandante, se decidió el Valor de impuesto determinado por \$105.671.000 e impuso sanción por inexactitud en cuantía de \$169.062.000, expedido por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas de Valledupar (DIAN).*

2.) *Resolución Número 900.365 de fecha 30 de Julio de 2013, por la cual se decide un recurso de reconsideración, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Valledupar.*

Segunda.- *Que como consecuencia de la declaración anterior a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la CORRECCIÓN de la declaración de renta por el año gravable 2008 presentada por el señor EULISES CÁRDENAS PULIDO, con NIT 9.521.595-9 el día 02 de Marzo de 2010.*

Tercero.- *Que en caso de no prosperar las dos pretensiones o aún si prosperara parcialmente, se modifiquen los actos demandados, en el sentido de suprimir la sanción por inexactitud en cuanto a su imposición habría obedecido a diferencia de criterios.*

Cuarto.- *Se condene en costas a la parte demandada.*

1.2 Hechos relevantes del asunto

Previo requerimiento especial y mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 242412012000016 de 12 de julio de 2012, la UAE - DIAN modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, presentada el 2 de marzo de 2010 por el señor Eulises Cárdenas Pulido.

Dicha modificación consistió en: (i) disminuir en \$8.376.000 la suma declarada por rendimientos e intereses financieros, que se llevaron al renglón de otros ingresos, (ii) adicionar en el renglón de otros ingresos la suma de \$197.626.000, de los cuales, \$187.872.091 son por aportes voluntarios retirados sin cumplir periodo de permanencia de 5 años, con sus rendimientos financieros y \$9.753.767¹ por dividendos, (iii) se desconoció en ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional la suma de \$140.271.000, (iv) se agregó el total de costos y deducciones en \$9.217.000, (v) se disminuyó el renglón de rentas exentas en \$5.651.000, (vi) se agregaron retenciones en la fuente por \$1.901.000 y (vii) se impuso sanción por inexactitud por \$169.062.000.

Esta liquidación oficial de revisión se confirmó con la Resolución nro. 900.365 de 30 de julio de 2013, que desató el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente.

La discrepancia entre las partes, en sede jurisdiccional, se centra en: (i) la procedencia del beneficio de auditoría, (ii) la firmeza de la declaración privada, (iii) si los aportes voluntarios estaban sometidos al periodo de permanencia de los 5 años, (iv) si es válida la adición de otros ingresos, (v) si procede la disminución de los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional y (v) si hay lugar a la sanción por inexactitud.

1.3 Normas violadas y el concepto de violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE – DIAN vulneró los artículos 1, 3, 13, 23, 29, 95 y 123 de la Constitución Política (CP), 39, 588, 589, 647, 689-1 y 730 (numerales 3 y 4) del Estatuto Tributario (ET), 3, 4 y 16 literal b) del Decreto 2577 de 1999, y 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA).

El concepto de la violación se sintetiza así:

¹ Esta suma corresponde a dividendos y se discrimina así: \$5.806.925 ECOPETROL, \$120.255 CORREVAL y \$3.826.617 ETB.

La parte actora afirmó que con la actuación demandada se violó el inciso segundo del literal b) del artículo 3 del Decreto 2577 de 1999, que modificó el artículo 16 del Decreto 841 de 1998, porque la DIAN desconoció que la suma de \$178.445.405,86, objeto de retiro, proviene de los aportes que de manera voluntaria y directa hizo el contribuyente al fondo de pensiones, que fueron objeto de retención y, por ende, no están sujetos a retención contingente.

La actuación demandada evidencia la indebida valoración de las certificaciones emitidas por el fondo de pensiones, en las que consta que el contribuyente realizó dos tipos de aportes: (i) aportes con retención contingente, obligatorios y voluntarios, consagrados en la Ley 100 de 1993 y (ii) aportes directos sin retención contingente, que corresponden a ahorros voluntarios realizados por fuera de los salarios y demás pagos laborales.

Que conforme con estas pruebas, es claro que los retiros de los aportes correspondían a valores sin retención contingente y, por lo tanto, no estaban sometidos a la condición de permanencia de los 5 años, como tampoco era posible tenerlos como ingresos en la declaración de renta del año 2008, porque, insiste, corresponden a recursos percibidos en años anteriores, que ya habían sido gravados y que no cumplen los requisitos para ser considerados como ingresos adicionales, porque son ahorros.

Para probar sus argumentos, la parte actora aportó copia de la cuenta de control en pesos², de la que trata el artículo 18 del Decreto 841 de 1998, modificado por el artículo 4 del Decreto 2577 de 1999.

Para el actor, la DIAN pretende que se tribute tres veces por uno mismo hecho: (i) cuando se recibieron los ingresos, (ii) cuando se declararon como parte del patrimonio y (iii) por el supuesto ingreso adicional, en desconocimiento del espíritu de justicia y de equidad que debe imperar en esta clase de procedimientos.

² Denominada "Retenciones Contingentes por Retiro de Saldos".

En lo que tiene que ver con los rendimientos financieros pagados por COLFONDOS, precisó que por el año 2008, el contribuyente tiene derecho a incluir como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional el 76.39% de los \$209.839.313 que percibió por dicho concepto, porque de acuerdo con los artículos 38, 40-1 y 41 del ET, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

Por otra parte, aseguró que la DIAN desconoció que la declaración de renta del año 2008 estaba cobijada por el beneficio de auditoría y, por ende, para la fecha en la que se notificó el requerimiento especial, esta ya se encontraba en firme.

Puso de presente que el argumento de la DIAN para rechazar el beneficio de auditoría –conurrencia de beneficios- desconoce la existencia de la corrección a la declaración, presentada el 2 de marzo de 2010, en la que en el renglón correspondiente a la deducción por activos fijos, consta que no se hizo uso del mismo, porque se declaró en cero pesos (\$0).

Por último, razonó que la sanción por inexactitud es improcedente, porque no se configuró la conducta sancionable y, por el contrario, es evidente la diferencia de criterios frente al manejo de los ahorros y de los aportes voluntarios.

En escrito separado, la parte actora solicitó la suspensión provisional de los actos administrativos demandados³.

2. Oposición

³ El Tribunal de Cesar, mediante el auto de 11 de diciembre de 2014, negó la solicitud de suspensión provisional de los actos de determinación oficial del tributo, porque *“las partes no se encuentran sumergidas en un perjuicio irremediable por el no decreto de la medida cautelar solicitada”*. Folios 170 a 175 y 241 a 247 del c.p. nro. 1.

La UAE – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

Afirmó que el retiro que el contribuyente hizo en COLFONDOS, por la suma de \$187.872.091, corresponde a aportes voluntarios, que no se pueden tratar como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, porque se incumplió con el requisito de permanencia que exige el inciso 5 del artículo 126-1 del ET, que aplica, igualmente, para los rendimientos financieros obtenidos por dichos aportes.

Por otra parte, aseguró que como la declaración de renta del año 2008 no se presentó en debida forma, es decir, sin error, no procedía el beneficio de auditoría.

Agregó que, el contribuyente no tenía la intención de acogerse al beneficio de auditoría, porque la corrección de la declaración de renta del año 2008 se presentó a los 6 meses y 28 días de la declaración inicial, es decir, pasado el término especial de firmeza.

En esta corrección, el contribuyente, además de modificar el renglón 42 de deducción por inversión en activos fijos, alteró los renglones 40, 43, 50, 51, 52, 57 y 64, correspondientes a ingresos no constitutivos de renta, otros costos y deducciones, rentas exentas, rentas gravables, renta líquida gravable, impuesto sobre la renta líquida gravable y total retenciones año 2008, es decir, modificó de manera sustancial la declaración inicial.

Concluyó que, en este caso se omitieron ingresos y se solicitó un mayor valor de rentas exentas, lo que conduce a que proceda la sanción por inexactitud.

Finalmente, propuso las siguientes excepciones: (i) confusión, porque el demandante no controvertió los mayores valores originados en su ingreso, por el contrario, los ocultó, dándole otra denominación, generando una confusión, (ii) indebida integración de los actos demandados, porque no se debieron

demandar los dos actos administrativos, esto es, la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración, como si fueran actos diferentes, (iii) caducidad de la acción, porque la demanda se presentó pasados los cuatro (4) meses previstos en el numeral 2 del artículo 136 del CCA, (iv) buena fe, porque las actuaciones de la administración han observado este principio, (v) mala fe, por los mismos argumentos de la excepción denominada confusión, y (vi) la genérica que se encuentre probada⁴.

3. Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda porque verificó que la declaración de renta del año 2008 no estaba cobijada por el beneficio de auditoría.

Lo anterior, porque el contribuyente en la declaración inicial aplicó la deducción por inversión en activos fijos reales productores de renta, lo que condujo a la exclusión término especial de firmeza, aún, incluso, a pesar de que con la corrección a la declaración renunció a dicho beneficio.

Recalcó que los requisitos para que proceda el beneficio de auditoría se deben constatar en la declaración inicial, no en su corrección.

Conforme con lo anterior, concluyó que la notificación del requerimiento especial se hizo dentro del término general de firmeza de la declaración, el

⁴ Estas excepciones fueron negadas en la audiencia inicial celebrada el 22 de abril de 2015, porque: (i) los argumentos que sustentan la excepción de confusión son defensivos, con los que se atacan el fondo del asunto, (ii) se debía demandar la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó, como en efecto se hizo, (iii) la demanda se presentó el 26 de noviembre de 2013 y, el plazo de los 4 meses vencía el 7 de diciembre de ese año, es decir, no operó la caducidad, (iv) la buena fe no constituye una excepción previa y, por ende, se analizará en el fondo del asunto, y (v) los argumentos que sustentan la mala fe son iguales a los propuestos para la excepción de confusión, por lo que también corresponden al fondo del asunto. Folios 476 a 478 del c.p. nro. 2.

que se suspendió por tres (3) meses con ocasión de la inspección tributaria que se realizó en el curso del trámite administrativo.

Precisó que la DIAN contaba hasta el 5 de noviembre de 2011 para notificar el requerimiento especial, actuación que se surtió el día anterior.

En lo que tiene que ver con el fondo del asunto, el Tribunal afirmó que el retiro de ahorros de un fondo de pensiones voluntarias, antes de 5 años, como ocurrió en este caso, ocasiona la pérdida del beneficio previsto en el artículo 126-1 del ET y, por tanto, el contribuyente debía declarar la suma retirada, como ingreso gravable en el año 2008.

Aclaro que, si bien es cierto, los aportes a los fondos de pensiones voluntarias no hacen parte de la base para aplicar la retención en la fuente y, se consideran renta exenta, también lo es, que este beneficio está condicionado a que dichos aportes permanezcan en el fondo por 5 años, requisito, cuyo incumplimiento, ocasiona la pérdida del beneficio, como en efecto ocurrió.

En lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud, concluyó que esta es procedente, porque aunque existe una diferencia de criterios entre la DIAN y el contribuyente, respecto de la norma aplicable a los retiros del fondo de pensiones voluntarias, con permanencia menor a 5 años, no se puede desconocer que las cifras registradas en la declaración de renta del año 2008 no fueron completas, con lo que se dejó de declarar la suma de \$197.625.858.

Por último, le impuso condena en costas a la parte vencida, conforme con lo previsto en el artículo 188 del CPACA.

4. Recurso de apelación

La parte actora interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, porque el Tribunal planteó en indebida forma el problema jurídico, al omitir referirse a todas las causales de nulidad invocadas en la sentencia.

En criterio de esta parte, el Tribunal tenía que pronunciarse sobre lo siguiente: (i) si la inexactitud obedeció a una diferencia de criterios entre las partes, (ii) si la DIAN desconoció los tipos de aportes realizados por el contribuyente, con retención contingente y sin retención contingente, (iii) si los retiros de aportes provenientes de ahorros se consideran como ingresos adicionales del contribuyente, (iv) si hubo falsa motivación del acto demandado, por omitir la corrección a la declaración y (v) si se desconoció el componente inflacionario en el monto retirado como rendimiento financiero.

En primer lugar, aseguró que el Tribunal se equivocó al tener por probado que la corrección a la declaración se presentó el 10 de agosto de 2009⁵, cuando lo correcto, es que esta actuación se realizó el 4 de agosto de ese mismo año, error que, en criterio del apelante, *“puede afectar la motivación de la sentencia”*, en relación con la procedencia del beneficio de auditoría.

Agregó que, en este caso se debe tener en cuenta la corrección a la declaración de renta del año 2008 y, por ende, partiendo del hecho que se accedió al beneficio de auditoría, es indudable que la notificación del requerimiento especial se hizo de manera extemporánea, porque la administración excedió el plazo de los 6 meses previstos en el parágrafo 3, inciso tercero del artículo 689-1 del ET, lo que conduce a la nulidad de la actuación demandada.

En lo que tiene que ver con el retiro de aportes voluntarios de pensiones, afirmó que el Tribunal está haciendo una interpretación errada del artículo

⁵ Concretamente, citó la página 2 de la sentencia de primera instancia, que corresponde a la relación de los hechos. En la que, se expuso que la declaración de renta del año 2008 se corrigió el “2 de marzo de 2010”. Folio 517 del c.p. nro. 2.

126-1 del ET y de la certificación emitida por COLFONDOS, visible en el folio 491 del expediente.

Conforme con dicha certificación, el retiro de \$147.975.736,17 corresponde a ahorros adquiridos en la vida laboral del demandante, que fueron consignados a COLFONDOS en el portafolio *Class Inversion* para que intermediara en la compra y venta de acciones que cotizan en la Bolsa de Valores.

Que tal y como lo certificó COLFONDOS, este retiro no tiene retención contingente, ni beneficio tributario, por lo que se pueden retirar en cualquier momento.

Puso de presente que el retiro de rendimientos gravados o con retención contingente, por la suma de \$186.925.719,59, corresponde a los rendimientos financieros de toda la vida de la cuenta (desde 2003), que sí son fuente de tributo o contribución a la renta, por lo que COLFONDOS cobró una retención en la fuente de \$13.084.800,17.

Además, los \$39.896.354,93 corresponden a aportes con base en salario, por los que el fondo hizo retención contingente de \$2.319.205, que el “contribuyente no declaró por no interpretar claramente el certificado emitido por COLFONDOS”⁶.

Recalcó que, en la misma certificación consta que desde el año 2003 y hasta el año 2008 se aportaron \$184.000.000 de manera directa, provenientes de ahorros, que ya habían tributado en años anteriores, mientras que en el mismo periodo se aportaron \$70.500.000 como consignaciones hechas por el empleador, es decir, que son fuente de salario.

⁶ Folio 551 del c.p.

Afirmó que, el Tribunal se equivocó al razonar que los ahorros fueron llevados al ítem de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en los años anteriores, sin tener en cuenta que el contribuyente sí declaró dicho concepto. Esto se prueba con los soportes expedidos por DRUMMOND LTDA., que coinciden con las certificaciones emitidas por COLFONDOS.

También se corrobora con las declaraciones de renta presentadas en los años anteriores, en las que consta el monto aportado y lo declarado como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en cada año, así:

Año gravable	Valor declarado No constitutivo de renta ni ganancia ocasional	Aportado por el empleador a pensiones y cuentas AFC
2003	\$33.676.000	\$10.000.000
2004	\$14.474.000	\$11.000.000
2005	\$27.466.000	\$17.179.000
2006	\$32.705.000	\$17.099.500
2007	\$30.863.000	\$20.307.100
Total	\$139.184.000	\$75.585.600

Lo anterior, prueba que el total declarado como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional y, lo aportado a pensiones voluntarias y cuentas AFC en los cinco años anteriores (2003-2007), es muy inferior al total de los retiros efectuados en el año 2008.

Destacó que, en este caso se debe tener en cuenta que el ítem de no constitutivos de renta ni ganancia ocasional está compuesto, además de los aportes por concepto de pensiones voluntarias y cuentas AFC, por los dividendos y participaciones, donaciones, la parte correspondiente a salud, vivienda y educación, y por el componente inflacionario de los rendimientos

financieros recibidos, así como las utilidades de compra y venta de acciones en bolsa de valores.

Puso de presente que con aportes a razón de \$1.000.000 mensuales, se necesitarían 375 meses para cumplir el monto de los retiros; por lo tanto, es evidente que los depósitos hechos no pueden ser clasificados como si su origen fuera en salarios y/o prestación de servicios.

Insistió en que en el año 2008, el contribuyente tiene derecho de incluir en el ítem de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional el 76.39% de los rendimientos financieros.

De esta manera, de los \$209.839.313 pagados por COLFONDOS como rendimientos financieros y, descontados los \$22.914.000 pagados como no gravados, el 76.39% arroja un total de \$142.792.247, que no constituye renta ni ganancia ocasional.

Conforme con lo anterior, los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional corresponden a los siguientes:

Rendimientos financieros COLFONDOS	\$142.792.247
Aporte pensión voluntaria y cuentas AFC	\$28.553.465
Aportes pensiones obligatorias	\$3.157.420
Intereses y rend. financieros COLFONDOS no gravados	\$22.914.000
Intereses y rend. financieros Bancolombia (76.39%)	\$58.827
Intereses y rend. financieros Davivienda (76.39%)	\$2.692
Dividendos ECOPETROL	\$5.806.925
Dividendos recibidos de CORREVAL	\$101.764
Dividendos ETB	\$2.561.155

Total

\$205.948.494

Agregó que, tampoco es cierto que se hayan omitidos los ingresos por dividendos, porque desde que se dio respuesta al requerimiento especial se explicó que esos valores no son constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, porque las empresas ya tributaron antes de hacer entrega de dichos dividendos.

Por lo expuesto, concluyó que es evidente la diferencia de criterios entre la administración y el contribuyente respecto del tratamiento que se le debe dar a los retiros de aportes provenientes de ahorros y el no reconocimiento del componente inflacionario de los rendimientos financieros.

Recalcó que, pese a que el Tribunal reconoció que existe diferencia de criterios, omitió levantar la sanción por inexactitud, lo que evidencia el desconocimiento del artículo 607 del ET, norma, según la cual, por esta circunstancia, esta sanción es improcedente.

5. Alegatos de conclusión en segunda instancia

5.1 La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

5.2 La parte demandada insistió en la legalidad de los actos administrativos demandados, para lo cual, reiteró los planteamientos puestos de presente con la contestación de la demanda.

6. Concepto del Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación rindió concepto y solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia.

En primero lugar, afirmó que con la declaración inicial se deben cumplir todos los requisitos para que proceda el beneficio de auditoría; por lo tanto, a este beneficio no se puede acceder con la corrección a la declaración.

Precisó que el beneficio de auditoría resulta incompatible con la deducción por inversión en activos fijos a la que se acogió el demandante con la declaración inicial; por lo tanto, es clara su improcedencia.

Por otra parte, puso de presente que en la audiencia inicial el Tribunal fijó el litigio, sin que las partes presentaran oposición al respecto.

Que en esa oportunidad se determinaron los siguientes asuntos a resolver: (i) el análisis de los diferentes tipos de aportes realizados por el contribuyente, (ii) si estos fueron gravados de manera errada, (iii) si procedía el beneficio de auditoría y (iv) si hubo falsa motivación.

Conforme con lo anterior, los planteamientos expuestos en el recurso de apelación no se encuentran dentro de los establecidos en la fijación del litigio, lo que impide su análisis.

En cuanto al fondo del asunto, el Agente del Ministerio Público manifestó que, del análisis de las declaraciones de renta y de las certificaciones expedidas por COLFONDOS, surge que, en efecto, el contribuyente omitió ingresos por dividendos en la declaración de renta del año 2008.

Puso de presente que *“en la casilla 40 de ambas declaraciones se registraron sumas de coincidían con los valores de los dividendos obtenidos y certificados por Colfondos, a pesar de ello y de haberse hecho uso de la deducción, estos no fueron registrados dentro de la totalidad de ingresos”*⁷, lo que evidencia que el contribuyente obtuvo doble beneficio por un mismo concepto.

⁷ Folio 612 del c.p. anverso.

Respecto de la sanción por inexactitud, concluyó que esta es procedente, porque el contribuyente, sin sustento legal, dejó de registrar ingresos.

Enfatizó que la omisión a la que se hizo referencia, más que a una diferencia de criterios, corresponde a una “*mala*” aplicación de la norma.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sala resolver los siguientes problemas jurídicos:

¿La declaración de renta del año 2008, presentada por el señor Eulises Cárdenas Pulido, está cobijada por el beneficio de auditoría?

¿La citada declaración, se encuentra en firme?

¿Es procedente la adición de ingresos en la declaración de renta del año 2008, originada en el retiro de los aportes voluntarios y sus rendimientos financieros, que el contribuyente poseía en el fondo de pensiones y cesantías, con y sin retención contingente?

¿El componente inflacionario corresponde a ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional en el periodo en discusión?

¿Procede la sanción por inexactitud?

2. El beneficio de auditoría. Firmeza de la declaración privada

2.1 Está probado que el 4 de agosto de 2009, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2008. En esa oportunidad declaró la suma de \$50.000.000, en el renglón correspondiente a la deducción por inversión en activos fijos⁸.

2.2 La anterior declaración se corrigió el 2 de marzo de 2010, en el sentido de modificar, entre otros renglones, el correspondiente a la deducción por inversión en activos fijos, en el que se declaró la suma de \$0⁹. Esta modificación no alteró el saldo a pagar declarado de manera inicial¹⁰.

Esta corrección se modificó con la liquidación oficial de revisión demandada.

2.3 En esta oportunidad se reitera que, conforme con el párrafo del artículo 689-1 del ET¹¹, los requisitos para que un contribuyente se acoja al

⁸ Folio 293 del c.p. nro. 2.

⁹ Folio 294 del c.p. nro. 2.

¹⁰ Tanto en la declaración inicial como en la declaración de corrección, el contribuyente declaró como saldo a pagar por impuesto la suma de \$7.000.

¹¹ Esta norma, en los términos vigentes para la época de los hechos, señalaba que “[l]as declaraciones de corrección y solicitudes de corrección que se presenten antes del término de firmeza de que trata el presente artículo, no afectarán la validez del beneficio de auditoría, siempre y cuando en la declaración inicial el contribuyente cumpla con los requisitos de presentación oportuna, incremento del impuesto neto sobre la renta, pago, y en las correcciones dichos requisitos se mantengan”.

beneficio de auditoría, necesariamente se deben cumplir con la presentación de la declaración inicial¹².

Y, se recalca que, en los términos del artículo 158-3 del ET, modificado por el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, los contribuyentes que hagan uso de la deducción por inversión en activos fijos, no se podrán acoger al beneficio de auditoría¹³.

2.4 En el caso concreto, la parte actora afirmó que la inclusión, en la declaración inicial, de la deducción por inversión en activos fijos, obedeció a “errores en su diligenciamiento”¹⁴, pero, no especificó a qué clase de error se refiere, concretamente, si en ese periodo gravable no adquirió un activo fijo real productivo de renta, lo que daría lugar a la inexistencia del beneficio o, si por el contrario, fue su decisión optar por el beneficio de auditoría en lugar de la citada deducción.

Se hace esta precisión, porque la Sala ha dicho que cuando un contribuyente incurre en error al incluir en su declaración inicial el beneficio del artículo 158-3 del ET, pero, en realidad, este no existió, porque durante el periodo en cuestión no se adquirió un activo fijo real productivo, es posible que con la corrección a dicha declaración se acceda al beneficio de auditoría¹⁵.

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 15001-23-33-000-2013-00613-01 (21864). Sentencia de 15 de junio de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ “A partir del 1o de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto”.

¹⁴ Cfr. el hecho número tres de la demanda. Folio 120 del c.p. nro. 1.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20001-23-31-000-2009-00195-01 (19989). Sentencia de 10 de julio de 2014. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Incluso, en esa oportunidad, la Sala advirtió “que aun en el evento de que la actora no hubiese corregido la declaración, la verdad real, es decir, la inexistencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, debe prevalecer sobre la forma de la declaración, pues no basta registrar erróneamente una

2.5 Como en el caso concreto no se aportó la prueba que acredite que la situación de la parte actora encuadra dentro del supuesto previsto por la Sala para que proceda el beneficio de auditoría con la corrección de la declaración, correspondiéndole al demandante la carga de prueba, se concluye que la declaración del impuesto sobre la renta del año 2008, que interesa en este proceso, no se encontraba cobijada por el beneficio de auditoría, porque en la declaración inicial se optó por un beneficio que excluye la aplicación del término especial de firmeza.

2.6 Lo anterior, a su vez, descarta el cargo de ilegalidad relacionado con la falsa motivación de la actuación administrativa demandada, por no haberse tenido en cuenta la corrección a la declaración, para efectos de reconocer el beneficio de auditoría.

2.7 De esta manera, la administración podía ejercer la facultad de fiscalización e investigación dentro del término general de firmeza –dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar- previsto en los artículos 705¹⁶ y 714¹⁷ del ET, como en efecto se hizo.

2.8 Lo anterior, porque el plazo para que el contribuyente presentara la declaración de renta del año 2008 vencía el 4 de agosto de 2009¹⁸, con lo que la declaración privada adquiriría firmeza, en principio, el 4 de agosto de 2011.

deducción, comoquiera que ésta no existió, para entender que se hace uso de ésta. En efecto, no puede utilizarse un beneficio inexistente”.

¹⁶ “ARTÍCULO 705. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL. El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. (...)”

¹⁷ “ARTÍCULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. (...)”.

¹⁸ Conforme con el artículo 15 del Decreto 4680 de 2008, tomando en consideración los dos últimos dígitos del NIT del contribuyente (95).

Sin embargo, conforme con el artículo 706 del ET¹⁹, el término para notificar el acto previo se suspendió por tres (3) meses por la práctica de la inspección tributaria decretada mediante el auto nro. 242382011000003 de 25 de julio de 2011²⁰, notificado por correo el 28 de julio siguiente²¹, razón por la cual, el término de firmeza de la declaración privada se amplió hasta el 4 de noviembre de 2011, fecha en la que la DIAN expidió y notificó el Requerimiento Especial nro. 242382011000020²².

2.9 Por lo anterior, se concluye que: (i) la declaración presentada por el contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta del año 2008, no se encontraba cobijada por el beneficio de auditoría y (ii) que dicha declaración no adquirió firmeza, porque la expedición y notificación del requerimiento especial se hizo dentro del término legal.

3. La adición de otros ingresos por \$197.626.000

3.1 En el certificado para la declaración de renta del año 2008, expedido por CITI COLFONDOS S.A. – PENSIONES Y CESANTÍAS, consta que el contribuyente, en ese periodo, retiró aportes voluntarios y rendimientos financieros bajo dos modalidades: con permanencia de tiempo (5 años) y sin permanencia de tiempo (5 años)²³.

¹⁹ “ARTÍCULO 706. SUSPENSION DEL TÉRMINO. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

(...)”

²⁰ Folio 338 del c.p. nro. 2.

²¹ *Ibídem*.

²² Folio 351 a 357 del c.a. nro. 2.

²³ Folio 22 del c.p. nro. 1.

Conforme con este mismo certificado, el total de retiros (aportes y rendimientos) sin permanencia de tiempo (5) años ascendió a \$374.797.810,69, de los que \$48.376.668,66²⁴ corresponden a retiros con retención contingente y \$326.421.142,03²⁵ a retiros sin retención contingente.

Los primeros, conciernen a los aportes voluntarios provenientes de la relación laboral, en tanto que, los segundos, conforme con lo afirmado por el demandante, están relacionados con los aportes voluntarios directos, originados *“en ahorros adquiridos a través del tiempo por el ejercicio de la actividad profesional durante toda la vida laboral, valores consignados en el portafolio **“Class Inversion”** para la compra y venta de acciones que cotizan en la Bolsa de Valores de Colombia, a través de este fondo (hoy carteras colectivas)”*²⁶.

3.2 El artículo 126-1 del ET, vigente para la época de los hechos, disponía que los retiros de aportes voluntarios, provenientes de ingresos que se excluyeron de retención en la fuente (con retención contingente), que se efectúen, entre otros, a los fondos privados de pensiones en general, o el pago de rendimientos con cargo a tales fondos, constituyen un ingreso gravado para el aportante y estarán sometidos a retención en la fuente por parte de la respectiva sociedad administradora, si el retiro del aporte o rendimiento se produce sin el cumplimiento del requisito mínimo de permanencia, señalado en cinco (5) años.

Conforme con el párrafo de esta norma, adicionado por el artículo 67 de la Ley 1111 de 2006, el retiro de los aportes voluntarios de los fondos privados de pensiones antes de que transcurran cinco (5) años contados a partir de su fecha de consignación, implica que el trabajador pierde el beneficio y que se efectúen, por parte del respectivo fondo, las retenciones inicialmente no realizadas, salvo que dichos recursos se destinen a la adquisición de vivienda.

²⁴ De esta cifra, \$39.896.354, corresponden a aportes y \$8.480.313, a rendimientos.

²⁵ De este monto, \$147.975.736,17 corresponden a aportes y \$178.445.405,86 a rendimientos.

²⁶ Folio 124 del c.p. nro. 1.

Es decir, para que proceda el beneficio, se debe cumplir con el requisito de permanencia mínima, a menos que, se cumpla con el de destinación específica de los recursos de dichos fondos.

3.3 La exclusión de retención de los aportes voluntarios, vale decir, los que provienen de un trabajador (salarios) o de un partícipe independiente (ingresos tributarios), obedece a que se les considera ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional; por lo tanto, en el año en el que se hace el correspondiente aporte, así se debe reflejar.

Si dichos aportes se retiran, sin cumplir con el tiempo mínimo de permanencia, para este caso, cinco (5) años, o de destinación específica, esto se debe reflejar en la correspondiente declaración de renta, como ingresos gravados, porque se pierde del beneficio.

3.4 En este caso, la DIAN adicionó como ingreso gravable a la declaración de renta por el año gravable 2008 la suma de \$197.626.000, que al confrontarse con el certificado de COLFONDOS, se discrimina así: retiros de aportes sin permanencia de tiempo, con retención contingente, por \$39.896.354,93²⁷, retiros sin permanencia de tiempo, sin retención contingente, por \$147.975.736,17, más otros ingresos por dividendos por \$9.753.767²⁸. Estos últimos no fueron cuestionados por el contribuyente.

3.5 De lo anterior se concluye que la suma de \$39.896.354,93 (con retención contingente), al ser excluida de la retención en la fuente por el empleador y no cumplir con el requisito de permanencia mínima en el fondo (5 años), debía ser declarada como ingresos gravable en el año de su retiro (2008), razón por la cual, en lo que a esta cifra concierne, le asiste razón a la DIAN, al adicionarla como ingreso gravable.

²⁷ Se observa que en el certificado expedido por DRUMMOND LTDA., en su calidad de empleadora del demandante, le descontó de nómina, en el año 2008, las siguientes sumas: (i) \$19.445.065 por aportes a pensión voluntaria – COLFONDOS y (ii) \$9.108.400 con destino al fondo mutuo de inversión – Dafuturo. Folio 72 del c.p. nro. 1.

²⁸ Esta suma corresponde a dividendos y se discrimina así: \$5.806.925 ECOPETROL, \$120.255 CORREVAL y \$3.826.617 ETB. Folio 37 c.p. nro. 1.

3.6 En relación con el retiro de aportes voluntarios sin retención contingente por \$147.975.736,17, se aclara que, en los términos del artículo 16 del Decreto 841 de 1998²⁹, no estarían sometidos a nueva retención³⁰.

Pero, una cosa es la retención en la fuente y otra la causación del ingreso gravado, porque, en todo caso, es necesario analizar su comportamiento y permanencia en el fondo, a efectos de establecer la procedencia del beneficio, en la medida en que el artículo 126-1 del ET, como el Decreto 841 de 1998³¹, no previó un tratamiento diferente que los exonerara de ser gravados si no se cumplía con el requisito de permanencia mínima.

Téngase en cuenta que una cosa es que los aportes sin retención contingente no estén sometidos a retención en el momento del retiro y otra, muy distinta, es que por este hecho, se pretenda desconocer el requisito de

²⁹ Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y la Ley 100 de 1993 en los aspectos tributarios relacionados con el Sistema General de Seguridad Social y se dictan otras disposiciones.

³⁰ Esta norma señala: “[l]os retiros de aportes voluntarios que tengan su origen en ingresos que fueron objeto de retención en la fuente o en ingresos exentos o no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, originados en conceptos diferentes a los previstos en el artículo 126-1 del Estatuto Tributario, no estarán sujetos a una nueva retención”.

³¹ “ARTÍCULO 16. RETIRO DE APORTES VOLUNTARIOS QUE NO SE SOMETIERON A RETENCIÓN EN LA FUENTE Y RETIRO DE RENDIMIENTOS. Los retiros de aportes voluntarios o sus rendimientos, del sistema general de pensiones, de los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, de los seguros privados de pensiones en general, o el pago de pensiones con cargo a tales aportes voluntarios, constituyen un ingreso gravable para el partícipe, afiliado o asegurado, según el caso, y estarán sometidos a retención en la fuente por parte de la respectiva sociedad administradora siempre que tengan su origen en aportes provenientes de ingresos que se excluyeron de retención en la fuente”.

Se exceptúan de la regla prevista en el inciso anterior, los retiros totales o parciales de aportes voluntarios o de rendimientos que cumplan las siguientes condiciones:

a) Tratándose de retiros de aportes y/o rendimientos, realizados con posterioridad al 1o. de enero de 1998, que los aportes hayan permanecido por lo menos cinco (5) años en tales fondos o seguros, y que, los rendimientos hayan sido generados por aportes que cumplan dicho requisito de permanencia.

b) (...). ”.

permanencia mínima en el fondo, que, en criterio de la Sala, deben cumplir todos los aportes voluntarios.

3.7 Para la Sala, el retiro de aportes voluntarios de pensión antes del término de permanencia mínima señalado en la norma, aunque estén registrados en la sociedad administradora como aportes sin retención contingente, deben ser declarados como ingresos gravables, porque al respecto, el legislador no estableció un tratamiento diferencial.

3.8 Téngase en cuenta que su calificación como ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional deriva del tratamiento tributario que le otorgó el legislador para incentivar el ahorro o, en su momento, el sector inmobiliario.

Por esta razón, si esos aportes se retiran antes del tiempo mínimo de permanencia o se destinan a otro fin diferente, pierden su carácter de “*no ingreso*” y, en consecuencia, se deben gravar como ingreso, porque antes no lo fueron.

3.9 En el caso concreto, advierte la Sala que la posibilidad que tenía el contribuyente para no declarar como gravados los retiros de aportes voluntarios -sin retención contingente-, es que pruebe que en los años en los que realizó el aporte correspondiente, su monto, no se solicitó como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Es decir, probar que no se ha hecho uso del beneficio tributario otorgado por el artículo 126-1 del ET.

3.10 Al respecto, se observa que en el recurso de apelación, la parte actora, con el fin de aclarar el asunto, confrontó el monto declarado como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional (durante los años 2003 a 2007) con los valores aportados por el empleador a pensiones y cuentas AFC³².

³² Cfr. el cuadro que aparece en el acápite denominado apelación, en esta sentencia, que corresponde con el visible en el folio 552 del c.p. nro. 2.

Conforme con esta información, el contribuyente, en sus declaraciones de renta (años 2003 a 2007), llevó como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional la suma total de \$139.184.000, de los que \$75.585.000 corresponden a los aportes voluntarios efectuados a través del empleador por pensiones voluntarias y cuentas AFC, con lo que la diferencia entre estos (\$63.599.000), resulta ser inferior al de los retiros de aportes sin retención contingente (\$147.975.736,17), pero, esta información, en la forma como fue presentada por el contribuyente, no brinda la suficiente certeza que se requiere para darle la razón en este cargo.

Si bien es cierto, conforme con el certificado expedido por COLFONDOS, entre el año 2004 y 2008, el contribuyente realizó aportes directos (sin retención contingente) por la suma de \$184.000.000 (de estos, \$10.000.000 corresponden al año 2008)³³, suma que es superior a la de los \$147.975.736 correspondientes al retiro de los aportes sin retención contingente en el año 2008, se recalca que, es a la parte actora a la que le corresponde desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados y, por ende, tenía que probar, de manera suficiente, que le asistía el derecho al beneficio del artículo 126-1 del ET, porque en los años anteriores, no los solicitó como ingresos no constitutivos de renta.

Esta falencia probatoria conduce a que la Sala tampoco tenga certeza de la veracidad del argumento, según el cual, con la actuación administrativa demandada se le estaría configurando al contribuyente un nuevo ingreso, en relación con el declarado en años anteriores, por lo que no se le puede dar prosperidad al cargo de doble imposición.

3.11 Por lo anterior, se mantiene la adición de otros ingresos por la suma de \$197.626.000.

4. Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional por \$140.271.000

³³ Folio 86 del c.p. nro. 1.

4.1 En la liquidación oficial de revisión demandada, la DIAN disminuyó en \$140.271.000 los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional declarados por el contribuyente.

Conforme se desprende de la liquidación oficial de revisión, el contribuyente declaró como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional la suma de \$203.325.000, en tanto que, la DIAN determinó que, por este concepto, la suma correspondiente ascendía a \$63.054.000, discriminada de la siguiente manera³⁴:

Aportes a pensiones obligatorias	\$3.157.420
Aportes pensionales cuentas AFC	\$28.553.465
Intereses y rendimientos financieros COLFONDOS	\$22.914.000
Intereses y rendimientos financieros Bancolombia	\$58.827
Intereses y rendimientos financieros Davivienda	\$2.692.000
Dividendos Ecopetrol	\$5.806.925
Dividendos ETB	2.561.155

4.2 Teniendo en cuenta los argumentos expuestos por la parte actora en sus diferentes intervenciones³⁵, se advierte que en esta glosa, la diferencia corresponde al componente inflacionario del 76,39% aplicable a las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, en los términos previstos en los artículos 38³⁶, 40-1³⁷ y 41³⁸ del ET, y 1 del Decreto 850 de 2009³⁹.

³⁴ Folio 382 del c.p. nro. 2.

³⁵ Cfr. la respuesta al requerimiento especial (folios 410 a 414 del c.p. nro. 2), en el recurso de reconsideración (folios 384 a 395 del c.p. nro. 2) y en la demanda (folios 118 a 134 del c.p. nro. 1).

³⁶ "ARTÍCULO 38. EL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS PERCIBIDOS POR PERSONAS NATURALES Y SUCESIONES ILIQUIDAS. No constituye renta ni ganancia ocasional la parte que corresponda al componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas, que provengan de (...)".

4.3 Como se observa en la declaración de renta del año gravable 2008, el contribuyente declaró en el renglón 37 *“Intereses y rendimientos financieros”* la suma de \$218.296.000, dentro de los que se encuentran los rendimientos financieros pagados y/o reconocidos para el año 2008 por COLFONDOS, tal como se desprende del certificado emitido por esa entidad.

4.4 Conforme con el mismo, en el año 2008, al contribuyente se le reconocieron y pagaron por concepto de rendimientos las siguientes sumas: (i) \$22.913.595,69 por retiro de rendimientos no gravados con permanencia de cinco (5) años, (ii) \$8.480.313,73 por retiro de rendimientos gravados, sin permanencia de cinco (5) años, con retención contingente y (iii) \$178.445.405,86 por retiro de rendimientos gravados, sin permanencia de cinco (5) años, sin retención contingente, lo que arroja un total de \$209.839.315,30⁴⁰.

³⁷ *“ARTÍCULO 40-1. COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS RENDIMIENTOS FINANCIEROS. Para fines de los cálculos previstos en los artículos 38, 39 y 40 del Estatuto Tributario, el componente inflacionario de los rendimientos financieros se determinará como el resultado de dividir la tasa de inflación del respectivo año gravable, certificada por el DANE, por la tasa de captación más representativa del mercado, en el mismo período, certificada por la Superintendencia Bancaria”.*

³⁸ *“ARTÍCULO 41. COMPONENTE INFLACIONARIO DE RENDIMIENTOS Y GASTOS FINANCIEROS. El componente inflacionario de los rendimientos y gastos financieros a que se refieren los artículos 40-1, 81-1 y 118 de este Estatuto, será aplicable únicamente por las personas naturales y sucesiones ilíquidas no obligadas a llevar libros de contabilidad. (...)”*

³⁹ *“ARTÍCULO 1º. Componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos durante el año gravable 2008, por personas naturales y sucesiones ilíquidas, no obligadas a llevar libros de contabilidad. No constituye renta ni ganancia ocasional por el año gravable 2008, el setenta y seis punto treinta y nueve por ciento (76.39%) del valor de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas, no obligadas a llevar libros de contabilidad, de conformidad con lo previsto en los artículos 38, 40-1 y 41 del Estatuto Tributario”.*

⁴⁰ Folio 22 del c.p. nro. 1.

4.5 Si a estos \$209.839.315,30 se le restan los \$22.913.595,69 que corresponden a rendimientos no gravados por tener más de cinco (5) años de permanencia en el fondo, se obtiene la suma de \$186.925.719,60, monto que al aplicarle el componente inflacionario del año 2008 (76,39%), da como resultado \$142.792.557,20, suma que se aproxima a los \$140.271.000 rechazados por la DIAN en la liquidación oficial de revisión.

4.6 La Sala no advierte una razón que justifique el rechazo de esta suma, que según explicó el contribuyente, corresponde al componente inflacionario como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, máxime, si se tiene en cuenta que la totalidad de los rendimientos financieros pagados o reconocidos por COLFONDOS al demandante, en relación con el portafolio CLASS INVERSION, fueron incluidos en la declaración de renta del año 2008 como ingresos.

4.7 Por lo anterior, se concluye que en esta glosa le asiste razón al demandante, razón por la cual, no procede el rechazo de la suma de \$140.271.000.

5. La sanción por inexactitud por \$169.062.000

5.1 Conforme con el artículo 647 del ET, constituye inexactitud sancionable: (i) la omisión de ingresos, la inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y (ii) en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados; siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

Esta misma norma señala que no se configura inexactitud sancionable cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

5.2 Respecto de los errores de apreciación o de la diferencia de criterio, la Sala ha dicho que debe versar sobre el derecho aplicable, bajo la condición que los hechos y cifras declaradas sean veraces y completos.

5.3 En relación con la diferencia de criterio en cuanto a la norma aplicable, la Sala ha dicho que es imprescindible que se parta del hecho que la redacción de la norma induce a varias interpretaciones, incluida la otorgada por el contribuyente, por lo que se descarta la exoneración de la sanción por inexactitud cuando la norma es clara o cuando se hace una interpretación forzada o carente de argumentación⁴¹.

5.4 Como los planteamientos expuestos por la parte actora en este proceso no permiten inferir la solidez de su argumento en relación con la interpretación de las normas aplicables a los retiros de los aportes voluntarios sin retención contingente, para efectos de la declaración de renta, se descarta la diferencia de criterios y, por ende, la improcedencia de la sanción por inexactitud.

5.5 Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴², que modificó el artículo 640 del ET, se estableció que *“el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET –norma aplicable-, con la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, se observa que, en esta última, el legislador previó una sanción más favorable, en cuanto se disminuyó del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100%.

5.6 Conforme con lo anterior, al igual que se ha hecho en otros procesos, se dará aplicación al principio de favorabilidad y, en consecuencia, se

⁴¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 76001-23-31-000-2010-01447-01 (20951). Sentencia de 10 de agosto de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴² 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.

aplicará el 100% para efectos de determinar la sanción por inexactitud a cargo del contribuyente⁴³.

6. Las costas

Comoquiera que el recurso de apelación prospera de manera parcial en favor del demandante, corresponde revocar la condena en costas que se le impuso en primera instancia, porque no se configuran los supuestos previstos en los numerales 3 y 4 del artículo 365 del CGP⁴⁴, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

Tampoco habrá lugar a condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho), en esta instancia, porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

Además, se advierte que en este asunto las pretensiones de la demanda prosperaron de manera parcial, supuesto que en los términos del numeral 5 del citado artículo 365 del CGP⁴⁵, permite que el juez se abstenga de la condena en costas.

⁴³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 150012333000-2013-00685-01 (21089). Sentencia de 20 de febrero de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En el mismo sentido, cfr. las sentencias de 10 de agosto de 2017, proceso nro. 760012331000-2010-01447-01 (20951) y del 5 de abril de 2018, proceso nro. 170012331000-2012-00200-01 (21612), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

⁴⁴ “Artículo 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:
(...)

3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

⁴⁵ Artículo 365 del CGP. Numeral 5: “[e]n 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”.

7. Conclusión

Conforme con lo expuesto, la Sala revocará la sentencia del Tribunal y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, siendo del caso, practicarse nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año 2008, a cargo del demandante.

Para efectos de practicar la nueva liquidación: (i) se mantiene la adición que la DIAN hizo en el renglón de otros ingresos por \$197.626.000, (ii) se modifica el renglón ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, manteniendo la suma de \$203.325.000 declarada por el contribuyente y (iii) se reliquida la sanción por inexactitud, así:

CONCEPTOS	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
Total patrimonio Bruto	\$ 754.483.000	\$ 754.483.000	\$ 754.483.000
Deudas	\$ 28.538.000	\$ 28.538.000	\$ 28.538.000
Total patrimonio Liquido	\$ 725.945.000	\$ 725.945.000	\$ 725.945.000
Salarios y demás pagos laborales	\$ 121.259.000	\$ 121.259.000	\$ 121.259.000
Intereses y rendimientos financieros	\$ 218.296.000	\$ 209.920.000	\$ 209.920.000
Otros ingresos		\$ 197.626.000	\$ 197.626.000
Total ingresos recibidos	\$ 339.555.000	\$ 528.805.000	\$ 528.805.000

Ingresos no constitutivos renta ni ganancia ocasional	\$ 203.325.000	\$ 63.054.000	\$ 203.325.000
Total ingresos netos	\$ 136.230.000	\$ 465.751.000	\$ 325.480.000
Otros costos y deducciones	\$ 6.523.000	\$ 15.740.000	\$ 15.740.000
Total Costos y deducciones	\$ 6.523.000	\$ 15.740.000	\$ 15.740.000
Renta líquida del ejercicio	\$ 29.707.000	\$ 450.011.000	\$ 309.740.000
Renta líquida	\$ 129.707.000	\$ 450.011.000	\$ 309.740.000
Renta presuntiva	\$ 11.152.000	\$ 11.152.000	\$ 11.152.000
Rentas exentas	\$ 30.315.000	\$ 24.664.000	\$ 24.664.000
Renta líquida gravable	\$ 99.392.000	\$ 425.347.000	\$ 285.076.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$ 20.339.000	\$ 127.904.000	\$ 81.615.000
Impuesto neto de renta	\$ 20.339.000	\$ 127.904.000	\$ 81.615.000
Total impuesto a cargo	\$ 20.339.000	\$ 127.904.000	\$ 81.615.000
Total retenciones año gravable	\$ 20.332.000	\$ 22.233.000	\$ 22.233.000
Saldo a pagar por impuesto	\$ 7.000	\$ 105.671.000	\$ 59.382.000
Sanciones		\$ 169.062.000	\$ 59.375.000
Total saldo a pagar	\$ 7.000	\$ 274.733.000	\$ 118.757.000

CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

	LIQUIDACIÓN OFICIAL	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
--	---------------------	----------------------------------

	DE REVISIÓN	
Saldo a pagar declarado por el contribuyente	\$ 7.000	
Saldo a pagar según el Consejo de Estado	\$ 59.382.000	
Base sanción por inexactitud		\$ 59.375.000
Tarifa de sanción por inexactitud		100%
Sanción por inexactitud		\$ 59.375.000

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

FALLA

1. Revocar la sentencia de 10 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cesar. En su lugar:

“Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 242412012000016 de 12 de julio de 2012, por la que la UAE - DIAN modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, presentada por el señor Eulises Cárdenas Pulido, y de la Resolución nro. 900.365 de 30 de julio de 2013, que la confirmó.

Como consecuencia de la anterior declaración y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que el impuesto sobre la renta por la vigencia fiscal de 2008, a cargo del demandante, corresponde a la liquidación practicada por esta Corporación, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia”.

2. Sin condena en costas en ambas instancias.
3. En firme esta decisión, devolver el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**