



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho (2018)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-27-000-2012-00200-01 (**20859**)  
**Demandante:** JORGE LUIS CARDONA URREA E.U.  
**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
NACIONALES - DIAN

**Temas:** Impuesto sobre la Renta - Año gravable 2007 -  
Renta presuntiva

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 15 de noviembre de 2013, proferida por la Sección Cuarta Subsección «B» del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda, y no condenó en costas.

## ANTECEDENTES

El 21 de abril de 2008, Jorge Luis Cardona Urrea E.U. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, en la cual registró una renta líquida gravable de \$0 y total saldo a favor de \$110.375.000<sup>1</sup>, que fue pedido en devolución el 13 de marzo de 2009<sup>2</sup>.

El 12 de mayo de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes expidió el Auto de Apertura 312382009000485<sup>3</sup> bajo el programa «*INVESTIG PREVIA A DEVOLUCIÓN*», en relación con la declaración tributaria señalada.

El 1º de septiembre de 2009, dicha división profirió el Requerimiento Especial 312382009000066<sup>4</sup>, en el que propuso: desconocer costos de ventas por \$20.055.000 y gastos operacionales de administración por \$23.586.000, determinar una renta presuntiva de **\$331.947.000**, un mayor impuesto de \$112.862.000 y la imposición de la sanción por inexactitud por \$180.579.000.

Con ocasión del requerimiento especial<sup>5</sup>, la compañía demandante corrigió la declaración tributaria del año 2007<sup>6</sup> en el sentido de

---

<sup>1</sup> Fl. 33 del c.p.

<sup>2</sup> Fl. 1 del c.a.

<sup>3</sup> Fl. 283 del c.a.

<sup>4</sup> Fls. 82 a 89 del c.p.

<sup>5</sup> Fls. 90 a 97 del c.p.

registrar un menor costo de ventas de \$20.055.000, un menor valor de gastos operacionales de administración de \$23.586.000, un total impuesto a cargo de \$4.447.000 y liquidó una sanción por inexactitud de \$5.935.000.

El 22 de febrero de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la Ampliación al Requerimiento Especial 312412010000002<sup>7</sup>, en la cual incorporó la declaración de corrección referida y propuso determinar una renta presuntiva de **\$331.947.000**, un mayor impuesto de \$112.862.000 y la sanción por inexactitud en cuantía de \$180.579.000.

El 21 de octubre de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412010000042<sup>8</sup>, que confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial y la ampliación, determinando la sanción por inexactitud en \$179.399.000.

Contra el acto administrativo señalado el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración<sup>9</sup>, el cual fue resuelto por la Resolución 900224 del 16 de noviembre de 2011<sup>10</sup>, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de

---

<sup>6</sup> Fl. 34 del c.p.

<sup>7</sup> Fls. 98 a 104 del c.p.

<sup>8</sup> Fls. 36 a 47 del c.p.

<sup>9</sup> Fls. 50 a 74 del c.p.

<sup>10</sup> Fls. 75 a 81 del c.p.

Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión.

### **DEMANDA**

El demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

*«1.- Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000042 del 21 de octubre de 2010, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.*

*2.- Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900224 del 16 de noviembre de 2011, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica – Subdirección de Gestión de Recursos Tributarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.*

*3.- Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a la sociedad JORGE LUIS CARDONA URREA E.U. NIT. 807.006.961-8, declarando que la misma no debe suma alguna por concepto de renta del año gravable 2007, ni sanción por inexactitud, así como reconociendo la firmeza de su declaración de renta del año gravable 2007 presentada el 2 de diciembre de 2009 con el formulario No. 1107602302973 y No. 91000077890857».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política;
- Artículos 26, 189, 647, 712 y 730 del Estatuto Tributario y
- Artículos 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo.

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

Dijo que los actos administrativos demandados son nulos por infringir las normas en que debían fundarse, pues la depuración oficial del cálculo de la renta presuntiva violó el literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario, en cuanto excluyó de la base de cálculo el monto de los activos fijos del año anterior, y no la totalidad de los bienes vinculados a la empresa. Explicó que la controversia se concreta en: i) la interpretación de lo que se entiende por «*bienes vinculados a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería*» para la determinación de la renta presuntiva, pues para la DIAN son los activos fijos por ser los únicos vinculados al objeto social, mientras que para la sociedad son los que integran su patrimonio bruto y, ii) si al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva se suma la renta gravable generada por los activos exceptuados establecida en \$13.080.000, o si se adiciona una cifra diferente, la cual, en su entender, se fijó mediante un procedimiento ajeno.

Sostuvo que para las empresas cuyo objeto social es la minería diferente de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos, la base de la renta presuntiva se depura detrayendo del total del patrimonio líquido del año anterior, el valor patrimonial neto de los

bienes vinculados directamente a la compañía, que corresponden al total del patrimonio bruto del año 2006.

Adujo que el objeto social de la compañía es la explotación minera de todo tipo, lo que le permite depurar de la base de su renta presuntiva el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a la empresa, que a su juicio son la totalidad del patrimonio bruto, sin limitación.

Con base en la sentencia C-238 de 1997, que declaró exequible el artículo 189 del Estatuto Tributario, señaló que sólo en el caso del literal b) ibídem el contribuyente debe demostrar los supuestos previstos en tal literal, lo que no aplica para el caso de la renta de los activos excluidos en el literal d).

Expresó que los actos administrativos demandados son nulos por desconocimiento de la normativa que regula la depuración de la renta presuntiva, pues todos los bienes que integran el patrimonio bruto del año gravable 2006 están vinculados a la empresa<sup>11</sup>.

Manifestó que el inciso final del artículo 189 del Estatuto tributario prevé que, una vez determinado el valor inicial de la renta presuntiva, se debe adicionar la renta gravable generada por activos que no hacen parte de la base para determinarla.

---

<sup>11</sup> Aludió a la sentencia del Consejo de Estado de 11 de agosto de 2000, Exp. 9980, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

Expuso que si bien la liquidación de revisión determinó la renta gravable en \$13.080.000 y que ese era el valor a adicionar a la renta presuntiva inicial determinada en \$8.126.000, para una renta presuntiva final de \$21.205.000, fijó otra renta gravable de \$323.821.000 mediante un procedimiento no autorizado, al deducir del total de ingresos brutos operacionales (\$2.690.255.000) el costo de ventas (\$2.346.712.000) y los gastos operacionales de ventas (\$19.722.000), cuyo resultado adicionó al resultado de la renta presuntiva inicial (\$8.126.000) para obtener una renta presuntiva final de \$331.947.000.

Anotó que la DIAN, sin motivación, desconoció diferentes conceptos establecidos en los actos administrativos demandados (ingresos brutos no operacionales, intereses y movimientos financieros, gastos operacionales de administración y otras deducciones), lo que transgredió el procedimiento para depurar la renta líquida previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Argumentó que no existe normatividad que permita establecer una renta gravable para determinar la renta líquida ordinaria del ejercicio y otra renta gravable para adicionar a la renta presuntiva, y que los actos demandados están viciados de falta de motivación porque no explicaron las razones de la liquidación realizada.

Aseguró que la sanción por inexactitud viola el debido proceso al ser el resultado de la inadecuada determinación de la renta presuntiva, pues la sociedad podía excluir de la depuración de la base para el cálculo de la renta presuntiva los bienes vinculados

directamente a la empresa, y que la diferencia de criterio con la Administración surge de la interpretación de lo que se entiende por tales bienes, lo que hace improcedente la sanción.

## **OPOSICIÓN**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

Señaló que los actos administrativos demandados se fundamentaron en la normativa aplicable y en las pruebas que obran en el expediente, y observaron el debido proceso, pues le fueron notificados al demandante, quien tuvo la posibilidad de controvertirlos, y que el desacuerdo del contribuyente con lo decidido no implica una causal de nulidad.

Alegó que la Administración fundó su decisión en el procedimiento de cálculo y depuración de la renta presuntiva dispuesto por el literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario, así como lo indicó el Consejo de Estado en la sentencia que invoca el actor en la demanda, y que no probó que los bienes excluidos para el cálculo de dicha renta estuvieran directamente vinculados a la actividad minera, a pesar de que sobre el demandante recaía la carga de la prueba.

Advirtió que no existe una diferencia de criterios que justifique la inaplicación de la sanción por inexactitud, pues el contribuyente incluyó datos errados en su declaración tributaria.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Explicó que existen dos formas para determinar la base gravable del impuesto sobre la renta: el sistema de renta ordinario<sup>12</sup> y el de renta presuntiva.

Sobre este último expuso que, cuando la base de cálculo es el patrimonio líquido, el artículo 189 del Estatuto Tributario permite restar de dicha base de cálculo de rentabilidad presunta, el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas que tengan como objeto social exclusivo la minería, y que conforme con la sentencia C-238 de 1997, al contribuyente le corresponde demostrar los supuestos de hecho previstos en la norma.

Advirtió que si bien el objeto social exclusivo de la actora es la minería, no se cumple la condición de que los bienes estén directamente vinculados a la empresa, en los términos del artículo

---

<sup>12</sup> Artículo 26 del Estatuto Tributario.

25 del Código de Comercio<sup>13</sup>, y que la Administración, luego de valorar las pruebas aportadas, desglosó el patrimonio de la sociedad y estableció que sólo proceden los activos fijos de la compañía, por ser los bienes necesarios en el proceso productivo de la actividad minera.

Destacó la motivación de los actos demandados y anotó que, atendiendo el criterio jurisprudencial contenido en la sentencia C-238 de 1997, la actora no acreditó que el activo patrimonial se ubique en las categorías autorizadas por la ley para no ser contabilizado, pues no demostró de qué manera la totalidad de los activos que conforman su patrimonio tienen una conexión real y directa con la actividad minera de tal forma que no es posible ejecutar la actividad minera si faltare alguno de ellos y que, por ello, *«deberá soportar los efectos de su propia incuria»*.

En cuanto a la determinación de la renta presuntiva, luego de aludir a lo previsto en el literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario, en especial al inciso final de dicha norma, precisó que *«la renta gravable de los activos exceptuados prevista en el artículo 189 del ET constituye una depuración especial prescrita únicamente para la renta presuntiva, de suerte que no puede liquidarse de la misma forma como se determina la renta ordinaria del artículo 26 ibídem, pues la finalidad de la normativa es que la presuntiva se compare*

---

<sup>13</sup> El artículo 25 del C. Co. define «*empresa*» como la actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios.

*con el sistema ordinario de depuración para determinar la mayor base gravable y liquidar sobre ella el impuesto».*

Consideró que sólo proceden los costos y gastos generados por los bienes vinculados directamente a la actividad minera, sin tener en cuenta los ingresos no operacionales o no provenientes del objeto social de la compañía y los gastos operacionales de administración, entre otros conceptos, que no resultan inherentes al desarrollo de tal actividad, y advirtió que, como la liquidación de la renta presuntiva está regulada en norma especial, no existe la aducida violación al artículo 26 del Estatuto Tributario.

Afirmó que no se presentó la falta de motivación alegada en la demanda, porque la liquidación de revisión explicó las bases de cuantificación del tributo y las modificaciones hechas a la liquidación privada.

Manifestó que procede la sanción por inexactitud, porque la infracción se materializó por ignorancia o error de interpretación de la normativa aplicable, circunstancias que excluyen la diferencia de criterios invocada en la demanda. Citó jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>14</sup>.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

---

<sup>14</sup> Sentencia del 22 de marzo de 2011, Exp. 17286, C.P Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

La actora apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por los motivos de inconformidad que se exponen a continuación:

Precisó que la sociedad discute: i) si los «*bienes vinculados a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería*» son los que integran el patrimonio bruto de la sociedad; ii) si al valor obtenido de la renta presuntiva se suma la renta gravable generada por activos exceptuados determinada por la DIAN en \$13.080.000, o si se suma otra cifra establecida mediante un procedimiento ajeno y, iii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

Dijo que Tribunal reconoció que el objeto social exclusivo de la compañía es la minería, y que trajo un nuevo argumento al señalar, a partir de la definición de empresa contenida en Código de Comercio, que el literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario exige que exista una correspondencia real y cierta entre el bien excluido y la actividad minera, afirmación que en su criterio carece de respaldo legal, porque la norma referida no establece tal limitación.

Asumió que el citado literal d) del artículo 189 ib. excluyó de la base de cálculo de la renta presuntiva todos los bienes vinculados directamente, sin distinguir entre los que hacen parte del activo fijo o del proceso productivo y los que no, pues el presupuesto es la exclusividad del objeto social a la actividad minera.

Con fundamento en los antecedentes legislativos de la Ley 685 de 2001<sup>15</sup>, que adicionó el literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario, afirmó que la intención del legislador no fue limitar la depuración de renta presuntiva a los activos directamente relacionados con la actividad minera, sino otorgar un tratamiento preferencial al sector minero y que, como el objeto social de la compañía recae exclusivamente sobre esa actividad, todos sus bienes se relacionan directamente con la misma.

Citó apartes de la Sentencia C-238 de 1997 y expresó que, a su juicio, no procede la limitante exigida por la DIAN y por el Tribunal para calcular la renta presuntiva, según la cual sólo se puede detraer de la base de cálculo el valor patrimonial de los activos fijos de la compañía, bajo el supuesto de que dichos bienes son necesarios en el proceso productivo de la actividad minera.

Afirmó que, contrario a lo entendido por el Tribunal, la sociedad no dijo que se debe aplicar el mismo procedimiento para fijar la renta líquida ordinaria y la renta presuntiva, sino que la renta gravable generada por los activos exceptuados, que se suma a la renta presuntiva determinada, fue establecida en la liquidación de revisión por el sistema de renta ordinario, por lo cual no se podía determinar una segunda renta gravable más gravosa para adiclarla a la renta presuntiva mediante un procedimiento no autorizado.

---

<sup>15</sup> Gacetas del congreso 485 del 4 de diciembre de 2000 y 257 del 31 de mayo de 2001.

Explicó que sin motivación alguna la DIAN adicionó a la renta presuntiva inicial \$8.126.000, la suma de \$323.821.000, para una renta presuntiva definitiva de \$331.821.000, con desconocimiento de diferentes conceptos (ingresos brutos no operacionales, intereses y rendimientos financieros, gastos operacionales de administración y otras deducciones), que fueron determinados en los actos administrativos demandados.

Rechazó que el *a-quo* afirme que, para determinar la renta gravable de los activos exceptuados que la DIAN adicionó a la renta presuntiva, sólo proceden los costos y gastos generados por bienes vinculados directamente a la actividad minera, porque a su juicio la renta gravable del sistema ordinario sobre los activos exceptuados es la que se suma a la renta presuntiva.

Concluyó que la compañía no incurrió en la conducta sancionable del artículo 647 del Estatuto Tributario, porque no incluyó datos falsos en la declaración tributaria, y existe una diferencia de criterios en cuanto a la interpretación del literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario. Agregó que la jurisprudencia citada por el Tribunal se refiere a la culpa o dolo como causal de exoneración, lo cual no fue alegado por la demandante.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La sociedad demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

**La DIAN** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y agregó lo siguiente:

Explicó que el valor patrimonial neto de los bienes, a que se refiere el literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario, se obtuvo al *«multiplicar el valor patrimonial del bien, por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto del año base para calcular la renta presuntiva, para el caso de renta 2007, el patrimonio líquido de 2006 por \$749.945.000 dividido por el patrimonio bruto de renta 2006 por \$2.112.099.000 para un total de 35.51%»*.

Sostuvo que la adición en la renta presuntiva de **\$331.947.000** está motivada en la ampliación al requerimiento especial y en la liquidación de revisión, donde se explicó la razón por la cual el contribuyente no podía deducir de la base de contabilización, el valor patrimonial de bienes que, como activos fijos, no estaban directamente vinculados a la empresa minera.

Dijo que para fijar la base presuntiva inicial de **\$8.126.000**, la DIAN multiplicó el valor en libros de los activos fijos vinculados directamente a la actividad minera en cuantía de \$1.349.223.000, por el 35.51%, lo que resultó en un valor de \$479.109.087 que, al aplicarse al patrimonio líquido de la empresa del año anterior por la suma de \$749.945.000, arrojó una base de \$270.835.913, sobre la cual aplicó la tarifa del 3%.

Indicó que la renta gravable generada por los activos exceptuados por la suma de **\$323.821.000**, es el resultado de «*considerar los valores de la corrección provocada de ingresos brutos operacionales \$2.690.255.000 menos costos de ventas \$2.346.712.000 menos gastos de ventas \$19.722.000, sin considerar los que son distintos a los exceptuados a que hace relación la norma*», esto es, los ingresos no operacionales o no provenientes de la actividad minera.

Alegó que la determinación de la renta presuntiva final de **\$331.947.000** no viola el artículo 26 del Estatuto Tributario pues, por disposición del legislador, constituye una renta líquida especial.

Aclaró que la Administración no aceptó que el contribuyente reste de la base de la renta presuntiva, el valor de activos fijos sin vinculación directa a la empresa, en tanto la normativa que regula la renta presuntiva es de carácter restrictivo y la exigibilidad del cumplimiento de la vinculación directa constituye una condición legal.

Argumentó que los actos cuestionados no contradicen la sentencia C-238 de 1997, la cual concluyó que el contribuyente debe demostrar que se ubica en las categorías a detraer de la base de la renta presuntiva, teniendo en cuenta que el valor a restar es el patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas mineras.

Anotó que no se violó la depuración de la renta por el sistema ordinario, pues se debe comparar la renta ordinaria (\$13.080.000 según corrección a la declaración tributaria) y la renta presuntiva (determinada en \$331.947.000) para calcular la liquidación que sea superior.

Avaló la imposición de la sanción por inexactitud, porque el contribuyente incluyó en su declaración tributaria valores incompletos o equivocados en el renglón de renta presuntiva, lo cual derivó en un saldo a favor.

**El Ministerio Público** no se pronunció en esta etapa procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por Jorge Luis Cardona Urrea E.U., respecto del año gravable 2007.

En concreto, la Sala debe establecer: i) si el literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario autoriza detraer de la base de cálculo de renta presuntiva la totalidad de los bienes que integran el patrimonio bruto de la empresa; ii) la legalidad de la determinación

de la renta gravable generada por activos exceptuados y, iii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

### **Renta presuntiva - base de cálculo y determinación**

La renta presuntiva es una renta líquida especial de carácter exceptivo, en tanto se aplica por defecto cuando la renta líquida ordinaria<sup>16</sup> es inferior a lo que la ley considera el rendimiento mínimo que genera un patrimonio.

El artículo 188 del Estatuto Tributario, vigente en el periodo en discusión<sup>17</sup>, al señalar que se presume que *«la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres por ciento (3%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior»*, fijó como base de cálculo de la renta presuntiva el patrimonio líquido del contribuyente obtenido en el año gravable inmediatamente anterior, y estableció una presunción de derecho<sup>18</sup> en relación con la rentabilidad mínima que genera dicho patrimonio<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> El artículo 26 del Estatuto Tributario establece el procedimiento ordinario de depuración de la renta, así: *«La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley»*. (Se subraya).

<sup>17</sup> La Ley 1111 de 2006 redujo el porcentaje de renta presuntiva del 6% al 3% y, actualmente, la Ley 1819 de 2016 fijó dicho porcentaje en el 3.5%.

<sup>18</sup> Sentencia C-238 de 1997.

<sup>19</sup> La exposición de motivos de las normas demandadas (Gaceta del Congreso año IV N° 218 del 2 de agosto de 1995) indicó que *«Constituye una realidad económica innegable, la presunción de que todo patrimonio debe generar utilidades dentro de un período específico, salvo en presencia de excepcionales situaciones de coyuntura económica, pero aun así, a largo plazo la generación de utilidades es efectiva y evidente. A esa realidad responde el principio de la renta presuntiva, la cual se*

La Corte Constitucional, en la sentencia C-238 de 1997<sup>20</sup>, declaró la exequibilidad de los literales a), b) y c) del artículo 189 del Estatuto Tributario<sup>21</sup> y precisó que la rentabilidad constituye una presunción de derecho, pues el contribuyente no puede desvirtuar, con fundamento en los supuestos que le permiten excluir el valor de ciertos bienes de la base de cálculo de la renta presuntiva, que el patrimonio líquido no generó la rentabilidad prevista. Al efecto, señaló:

*«Como se dijo antes, la Corte no comparte estas apreciaciones referentes a la naturaleza jurídica de la presunción de rentabilidad del capital consagrada en las normas bajo examen. Entiende, en cambio, que las distintas hipótesis contempladas en los artículos 188, 189, 191 y 192 del Estatuto Tributario, en las cuales se permite excluir ciertos bienes de la base a la cual se aplican los porcentajes mínimos de rentabilidad señalados en el artículo 188, no constituyen propiamente pruebas autorizadas por la ley para desvirtuar la presunción, sino simplemente deducciones permitidas en la determinación de la base de cálculo para liquidar la renta presuntiva. Y ello es tan evidente, que lo que en últimas corresponde al contribuyente en estos casos, no es demostrar que no hubo en realidad la renta que la ley presume, sino simplemente indicar que el activo patrimonial se ubica en una de las categorías que la ley autoriza para no contabilizar en la base de cálculo a la que se aplican los porcentajes de rentabilidad presunta, sin que en realidad sea relevante probar el que el activo haya o no producido determinado nivel de renta. (...)*

*Así las cosas, la presunción, no obstante que la ley no lo menciona explícitamente, es una presunción de derecho, por cuanto no es posible demostrar que a pesar de darse la circunstancia de la existencia de unos bienes en cabeza del contribuyente, no se ha generado una renta a partir de ellos». (Se subraya).*

---

*erige en un elemento de cuantificación importante para la determinación mínima de montos tributarios por parte de las autoridades fiscales de un estado».*

<sup>20</sup> M.P. Dr. Vladimiro Naranjo Mesa.

<sup>21</sup> Declaró, además, la exequibilidad de las siguientes normas del Estatuto Tributario: parágrafos segundo y tercero del artículo 188, incisos 3º y 4º del artículo 191 y artículo 192.

Así pues, dicha presunción se refiere a la imposibilidad de controvertir que el patrimonio sobre el cual se estructura el sistema de renta presuntiva produjo la rentabilidad prevista en la ley.

En cuanto a la depuración de la base de cálculo de la renta presuntiva, el artículo 189 *ejusdem*, vigente para el año gravable 2007<sup>22</sup>, dispuso un procedimiento especial, mediante el cual, del patrimonio líquido obtenido por el contribuyente durante el año inmediatamente anterior, se restan los siguientes valores:

*«Art. 189. Depuración de la base de cálculo y determinación. Del total del patrimonio líquido del año anterior, que sirve de base para efectuar el cálculo de la renta presuntiva, se podrán restar únicamente los siguientes valores:*

*a) El valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales;*

*b) El valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de estos hechos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior;*

*c) El valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo;*

*d) A partir del año gravable 2002 el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos;*<sup>23</sup>

*e) Las primeras diecinueve mil (19.000) UVT de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario se excluirán de la base de aplicación de la renta presuntiva sobre patrimonio líquido;*

---

<sup>22</sup> Artículo modificado por la Ley 1607 de 2012 y adicionado por la Ley 1819 de 2016.

<sup>23</sup> Literal adicionado por el art. 233 de la Ley 685 de 2001 (Código de minas)

f) Las primeras trece mil (13.000) UVT del valor de la vivienda de habitación del contribuyente.

Al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva, se sumará la renta gravable generada por los activos exceptuados y este será el valor de la renta presuntiva que se compare con la renta líquida determinada por el sistema ordinario.

Parágrafo. El exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria podrá compensarse con las rentas líquidas ordinarias determinadas dentro de los cinco (5) años siguientes reajustado fiscalmente<sup>24</sup>». (Se subraya).

El literal d) de la norma transcrita permite restar del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, el valor patrimonial neto<sup>25</sup> de los bienes vinculados **directamente a empresas**, cuyo objeto social **exclusivo** sea la **minería** distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos, lo cual supone la existencia de otros bienes que, al no tener una vinculación directa con dichas empresas, que además ejerzan como actividad exclusiva la minería en desarrollo del objeto social, no hacen parte de la prerrogativa fiscal.

Nótese que el artículo 189 del Estatuto tributario establece una condición de carácter restrictivo, al indicar que «**se podrán restar únicamente**» los valores que la norma expresamente señala.

---

<sup>24</sup> El término «reajustado fiscalmente» fue derogado por la Ley 1819 de 2016.

<sup>25</sup> El artículo 193 del Estatuto Tributario prevé que «El valor patrimonial neto de los bienes que se excluyen de la base de cálculo de la renta presuntiva, es el que se obtenga de multiplicar el valor patrimonial del bien por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto, del año gravable base para el cálculo de la presunción». (Se subraya).

Para establecer a qué bienes se refiere el literal d) ibídem, se debe acudir al concepto de «*empresa*», tema que fue puesto de presente por la Sala al estudiar el literal c) del artículo 189 del Estatuto Tributario, así<sup>26</sup>:

*«Para determinar qué debe entenderse por empresa en período improductivo, debe precisarse que **empresa** y sociedad no son términos equivalentes. La primera es la actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes o para la prestación de servicios, que se realiza a través de uno o más establecimientos de comercio (artículo 25 del Código de Comercio), y, la **sociedad** es el contrato por el cual dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social, la cual una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios (artículo 98 del Código de Comercio)*

*A su vez, el artículo 99 ibídem precisa que la capacidad de la sociedad "se circunscribe al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto", lo que ratifica que los conceptos **empresa** y **sociedad** son diferentes, puesto que la primera es, en general, la actividad económica y, la sociedad, es el empresario que la desarrolla». (Se subraya).*

En esas condiciones, los bienes a que se refiere el literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario, son aquellos vinculados directamente a la actividad económica organizada de la minería, realizada por la empresa cuyo objeto social exclusivo sea la minería, «*distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos*», lo cual excluye el valor patrimonial neto de los bienes que no cumplan lo previsto en la norma.

---

<sup>26</sup> Sentencia del 11 de diciembre de 2008, Exp. 16067, C.P: Dr. Héctor J. Romero.

En cuanto a la determinación de la renta presuntiva definitiva, el artículo 189 del Estatuto tributario establece un procedimiento específico, según el cual, una vez determinado el valor inicial de renta presuntiva obtenido al detraer de la base de cálculo los valores permitidos por la norma, se suma la renta gravable generada por los activos exceptuados que, para el caso del literal d) *ejusdem*, corresponde a los bienes vinculados directamente a la actividad minera, para fijar el valor definitivo de renta presuntiva comparable con la renta líquida ordinaria.

### **Caso concreto**

El certificado de existencia y representación legal de la empresa demandante establece que su **objeto social** es el siguiente<sup>27</sup>:

*«LA EMPRESA UNIPERSONAL TIENE POR OBJETO LAS SIGUIENTES ACTIVIDADES: EXPLOTACIONES MINERAS DE TODO TIPO<sup>28</sup>. MOVIMIENTOS DE TIERRA Y MATERIALES. TRANSPORTE, TRANSFORMACIÓN, BENEFICIO, COMERCIALIZACIÓN DE MINERALES Y MATERIALES. ALQUILER DE EQUIPOS Y SERVICIOS DE TRANSPORTE. ASESORÍAS MINERAS Y EN OBRAS CIVILES. SE ENTIENDEN INCLUIDOS EN EL OBJETO SOCIAL LOS ACTOS DIRECTAMENTE RELACIONADOS CON EL MISMO Y QUE TENGAN COMO FINALIDAD EJERCER LOS DERECHOS Y CUMPLIR LAS OBLIGACIONES LEGALES Y CONVENCIONALES*

---

<sup>27</sup> Fls. 31 y 286 del c.a.

<sup>28</sup> El artículo 95 de la Ley 685 de 2001 dispuso que la «**explotación** es el conjunto de operaciones que tienen por objeto la extracción o captación de los minerales yacentes en el suelo o subsuelo del área de la concesión, su acopio, su beneficio y el cierre y abandono de los montajes y de la infraestructura. El acopio y el beneficio pueden realizarse dentro o fuera de dicha área. El beneficio de los minerales consiste en el proceso de separación, molienda, trituración, lavado, concentración y otras operaciones similares, a que se somete el mineral extraído para su posterior utilización o transformación».

*DERIVADAS DE LA EXISTENCIA Y ACTIVIDAD DE LA EMPRESA». (Se subraya).*

Como se observa, el objeto social de la empresa contiene actividades como el alquiler de equipos y servicios de transporte, respecto de los cuales obtuvo la mayor parte de sus ingresos<sup>29</sup>.

En los actos demandados la Administración consideró procedente aplicar el literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario y por ello depuró y determinó la renta presuntiva, así<sup>30</sup>:

| <b>ARTÍCULO 188 E.T.</b>   |               |               |
|--|---------------|---------------|
| Patrimonio líquido según declaración de renta año 2006<br>(base renta presuntiva)  |               | 749.945.000   |
| Patrimonio bruto según declaración de renta año 2006<br>(base renta presuntiva)  |               | 2.112.099.000 |
| Porcentaje patrimonio neto   |               | 35.51%        |
| <b>DEPURACIÓN DE LA RENTA PRESUNTIVA ART. 189 E.T.</b>   |               |               |
| d) A partir del año gravable 2002 el valor patrimonial neto de los bienes vinculados directamente a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería distinta de la explotación de hidrocarburos líquidos y gaseosos<br>(1.349.223.000 <sup>31</sup> x 35.51%) |               | 479.109.087   |
| Valor en libros de los activos declarados en el renglón 40 de la declaración de renta por el año gravable 2006   | 1.349.223.000 |               |
| Total conceptos que disminuyen la depuración de la renta   |               | 479.109.087   |

<sup>29</sup>El total de ingresos brutos operacionales (\$2.690.254.829.01) fueron obtenidos por actividades de transporte y alquiler de maquinaria y equipo, así:

| <b>Cuenta</b> | <b>Subcuenta</b> | <b>Concepto</b>                                 | <b>Vr. Parcial</b> | <b>Valor \$</b>  |
|---------------|------------------|---|--------------------|------------------|
| 4145          |                  | Transportes                                     |                    | 2.589.309.829.01 |
|               | 414505           | Transporte                                      | 475.351.515        |                  |
|               | 414595           | Actividades conexas                             | 2.113.958.314.01   |                  |
| 4155          |                  | Actividades inmobiliarias, empresariales y alq. |                    | 100.945.000      |
|               | 415520           | Alquiler maquinaria y equipo                    | 100.945.000        |                  |
|               |                  | Total ingresos brutos operacionales             |                    | 2.690.254.829.01 |

(Fl. 42 del c.p. - Liquidación Oficial de Revisión.)

<sup>30</sup> Requerimiento Especial Fl. 86 del c.p. - Liquidación Oficial de Revisión fls. 42 vto, y 43 del c.p.

<sup>31</sup> Activos fijos - renglón 40 de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 (Fl. 24 del c.a.).

|  |                 |                    |
|--|-----------------|--------------------|
| presuntiva   |                 |                    |
| Base para aplicar la tarifa (Pat. Liq. 2006 – conceptos que disminuyen la depuración |                 | 270.835.913        |
| *Tarifa  |                 | 0,03               |
| Renta presuntiva inicial   |                 | 8.126.000          |
| Más: Renta gravable generada por activos exceptuados                                 |                 | 323.821.000        |
| Ingresos brutos según declaración de renta año 2007<br>renglón 42                    | 2.690.255.000   |                    |
| Menos: Costo de ventas renglón 51 declaración de renta<br>año 2007                   | (2.346.712.000) |                    |
| Menos: Gastos de ventas renglón 53 declaración de renta<br>año 2007                  | (19.722.000)    |                    |
| Más: costos no procedentes   | 20.055.000      |                    |
| <b>RENTA PRESUNTIVA CALCULADA</b>  |                 | <b>331.947.000</b> |

La Sala observa que para fijar la renta presuntiva inicial de \$8.126.000, la DIAN restó del valor del patrimonio líquido del año gravable 2006 (\$749.945.000), el valor patrimonial de los activos fijos registrados en la declaración del impuesto sobre la renta de ese año (\$479.109.087), que fue obtenido al aplicar el procedimiento previsto en el artículo 193 del Estatuto Tributario<sup>32</sup>, y al resultado de la anterior operación (\$270.835.913) aplicó la tarifa del 3%.

Para ello, argumentó que los activos fijos «*son en esencia los activos sobre los cuales es predicable la depuración para los fines del literal d) del artículo 189 ibídem*» y «*cumplen con la condición de bienes destinados a la actividad minera*<sup>33</sup>». Además, destacó que el contribuyente **no probó** que los demás activos cumplieran el requisito referido.

<sup>32</sup> «El Valor patrimonial neto de los bienes que se excluyen de la base de cálculo de la renta presuntiva, es el que se obtenga de multiplicar el valor patrimonial del bien por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto, del año gravable base para el cálculo de la presunción» (art. 193 E.T).

<sup>33</sup> Fl. 10 de la liquidación oficial de revisión (fl. 42 vto. c.p.).

En términos similares, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, señaló<sup>34</sup>:

*«**No está demostrado** que todos los bienes incluidos por parte de la sociedad en el patrimonio líquido de la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable de 2006, permitían el desarrollo de la actividad principal de contribuyente como es la minera y que por medio de ellos se generaba renta, por lo tanto, para la determinación de la renta presuntiva la administración tributaria excluyó los valores autorizados en el artículo 189 del Estatuto Tributario, es decir, aquellos que participaban directamente del desarrollo del objeto social, siendo estos los bienes muebles e inmuebles que se encuentran detallados como activos fijos en el renglón 40 de la declaración de renta del año 2006». (Se resalta).*

La Sala considera que el beneficio tributario previsto en el literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario, no opera sobre la totalidad de los bienes que conforman el patrimonio bruto del contribuyente, sino sobre el valor patrimonial neto de los bienes directamente vinculados a la actividad minera que desarrolla la compañía y que, para el caso, son los activos fijos determinados por la DIAN en los actos administrativos demandados.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que de conformidad con el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, el concepto de activo fijo corresponde a aquellos bienes del ente económico que no están destinados para la venta en el curso normal de los negocios, esto es, que no están destinados para ser comercializados, sino para ser utilizados y explotados por la empresa, con el fin de generar

---

<sup>34</sup> Fl. 78 del c.p.

ingresos, y a ese criterio apunta la característica exigida por la norma en cuestión [Lit. d), art. 189 del E.T.], al concretar los bienes que se pueden deducir para el cálculo de la renta presuntiva, a aquellos «*vinculados directamente*» a empresas cuyo objeto social exclusivo sea la minería.

Ahora bien, en cada caso, corresponde al actor **probar** que los bienes que integran su patrimonio bruto ostentan el requisito previsto en la norma.

En efecto, en el *sub-lite*, se echa de menos que la sociedad demandante demostrara que los demás bienes que conforman su patrimonio bruto están vinculados directamente a la empresa, en los términos precisados, sin que baste la mera afirmación en torno a la calidad de los mismos, pues se insiste que al contribuyente le corresponde **demostrar** los supuestos de hecho del artículo 189 del Estatuto Tributario<sup>35</sup>.

Al respecto, la sentencia C-238 de 1997 señaló que los bienes que se permiten deducir de la base de cálculo de la renta presuntiva son «*simplemente deducciones*», lo cual indica que la sociedad demandante podía demostrar que los activos rechazados estaban directamente vinculados con la actividad minera y formaban parte de los bienes señalados en el citado literal d) del artículo 189 del Estatuto Tributario.

---

<sup>35</sup> Ver sentencia del 11 de agosto de 2000, Exp. 9980 C.P: Dr. Germán Ayala Mantilla.

Además, dicho fallo precisó que la presunción de derecho que consagra el artículo 189 del Estatuto Tributario se refiere a la imposibilidad de controvertir que el patrimonio sobre el cual se estructura el sistema de renta presuntiva no produjo la rentabilidad prevista en la ley, tema que no es objeto de discusión en el caso que se decide.

En cuanto a la alusión a los antecedentes legislativos de la ley 685 de 2001<sup>36</sup>, para aducir la intención del legislador de otorgar tratamiento preferencial al sector minero, se reitera que el beneficio previsto en el literal d) del artículo 189 del E.T., procede frente a los bienes directamente vinculados a la actividad minera, de conformidad con lo precisado.

De otro lado, la demandante manifestó que, como la liquidación de revisión fijó la renta gravable generada por los activos exceptuados por el sistema de renta ordinario en la suma de \$13.080.000, la Administración no podía determinar sin ninguna motivación una segunda renta gravable más gravosa por valor de \$323.821.000, para adiclarla a la renta presuntiva (\$8.126.000) mediante un procedimiento no previsto en la ley.

La Sala advierte que no existe la falta de motivación invocada por la actora y que la liquidación oficial de revisión no fijó la renta gravable generada por los activos exceptuados en la suma de \$13.080.000, cifra que fue registrada por la actora en la casilla 64

---

<sup>36</sup> Art. 233 L. 685 de 2001, adicionó el literal d) al art. 189 E.T.

de la corrección de la declaración tributaria presentada ocasión del requerimiento especial, como renta líquida gravable<sup>37</sup>.

Se observa que para fijar la renta gravable generada por los activos exceptuados en la suma de \$323.821.000, la ampliación al requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión restaron de los ingresos brutos operacionales registrados en la corrección a la declaración por valor de \$2.690.255.000<sup>38</sup> (renglón 42), el costo de ventas en cuantía de \$2.346.712.000 (renglón 49) y los gastos operacionales de ventas por \$19.722.000 (renglón 53), por considerar que<sup>39</sup>:

*«(...) para la adición de la renta presuntiva, debe ser lo correspondiente a la renta gravable de los activos ya referidos (...) La renta presuntiva aplica para el año gravable 2007 en la suma de \$331.946.000, luego de adicionar a la base de la renta presuntiva inicial de \$8.125.077, la renta gravable propuesta por \$323.821.000, de conformidad con el artículo 189 del Estatuto Tributario, toda vez que la renta generada por los activos exceptuados corresponde a la diferencia entre los ingresos brutos operacionales menos el costo de ventas, los gastos operacionales de ventas; renta presuntiva superior a la renta líquida gravable declarada por la sociedad en la declaración de corrección (...)».*

Sobre este punto se reitera que el artículo 189 del Estatuto Tributario estableció un **procedimiento especial para calcular y determinar la renta presuntiva**, diferente del establecido por el artículo 26 del Estatuto Tributario, según el cual, al valor inicialmente obtenido de renta presuntiva se suma la renta gravable generada por los activos exceptuados, que corresponde a la obtenida por los bienes vinculados directamente a la actividad

---

<sup>37</sup> Fl. 34 del c.p.

<sup>38</sup> Esta cifra corresponde a los ingresos obtenidos por actividades de transporte (\$2.589.309.829) y alquiler de maquinaria y equipo (\$100.945.000)- Fl. 42 vto. c.p.

<sup>39</sup> Liquidación oficial de revisión fls. 42 vto. y 43 del c.p.

minera que desarrolla la compañía [literal d) del artículo 189 ibídem]. Al efecto, se incluye el siguiente cuadro explicativo:

| <b>Depuración ordinaria de la renta 2007 – artículo 26 del Estatuto Tributario</b>   |
|--|
| Ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo<br>Menos<br><u>Devoluciones, rebajas y descuentos</u><br><b>ingresos netos \$2.730.258.000</b><br>Menos<br><u>Costos \$2.346.712.000</u><br><b>Renta bruta</b><br>Menos<br><u>Deducciones \$370.466.000</u><br><b>Renta líquida \$13.080.000 - Comparable con la renta presuntiva</b>  |
| <b>Depuración renta presuntiva – artículo 189 del Estatuto Tributario</b>  |
| Patrimonio líquido (2006) \$749.945.000<br>Menos<br><u>Valor patrimonial neto de bienes exentos \$479.109.087*</u><br><b>Base renta presuntiva inicial \$270.835.913</b><br>Por<br><u>Tarifa (art. 188 E.T.) 3%</u><br><b>Renta presuntiva inicial \$8.126.000</b><br>Más<br><u>Renta gravable generada por los activos exceptuados \$323.821.000**</u><br><b>Renta presuntiva final \$331.947.000 - comparable con la renta líquida ordinaria</b>   |
| <p><i>*Conforme al artículo 193 del Estatuto Tributario, el valor patrimonial neto de los bienes se determinó así:<br/> El patrimonio líquido año 2006 <b>\$749.945.000</b> se dividió en el patrimonio bruto año 2006 <b>\$2.112.099.000</b>, lo cual arrojó un porcentaje del <b>35.51%</b>, el cual se multiplicó por el valor patrimonial de los bienes exentos (Activos fijos) <b>\$1.349.223.000</b>, dando como resultado el <b>valor patrimonial neto de bienes exentos \$479.109.087</b></i></p> <p><i>**Para obtener el valor de la renta gravable generada por los activos exceptuados se realizó la siguiente operación:<br/> Ingresos brutos operacionales \$2.690.255.000<br/> Menos<br/> <u>Costo de ventas \$2.346.712.000 y Gasto de ventas \$19.722.000 (asociados a los bienes excluidos)</u><br/> <b>Renta gravable generada por los activos exceptuados \$323.821.000</b></i></p> |

En consecuencia, según lo precisado, como surge del literal d) del artículo 189 del E.T. y lo aplicó la DIAN en los actos acusados, para la determinación de la renta gravable de los activos exceptuados son procedentes los costos y gastos asociados a los bienes vinculados directamente a la actividad minera, que en el caso corresponden a los activos fijos determinados por la Administración con fundamento en los datos registrados en la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la contribuyente, sin tener en cuenta otros conceptos (ingresos brutos no operacionales, intereses y rendimientos financieros, gastos operacionales de administración y otras deducciones), sobre los cuales la actora no ejerció actividad probatoria.

### **Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial<sup>40</sup>.**

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

---

<sup>40</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P: Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

En este caso, si bien la parte actora adujo que no se dieron los presupuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la Sala considera procedente la sanción, porque la demandante incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un mayor saldo a favor, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala pone de presente que el párrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>41</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior»*. Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario<sup>42</sup>, fue modificada por la Ley 1819 de 2016<sup>43</sup>, al establecer una sanción más favorable, en tanto 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.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

---

<sup>41</sup> *«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»*.

<sup>42</sup> *«Artículo 647. 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. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente»*.

<sup>43</sup> Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, sólo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud y, en consecuencia, procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 2007, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, así:

#### **LIQUIDACIÓN SANCIÓN POR INEXACTITUD**

| <b>Concepto</b>                       | <b>Valor</b> |
|---------------------------------------|--------------|
| Saldo a favor declarado sin sanciones | 105.928.000  |
| Saldo a pagar determinado             | 2.487.000    |
| Diferencia                            | 108.415.000  |
| Tarifa                                | 100%         |
| Sanción por inexactitud               | 108.415.000  |

#### **LIQUIDACIÓN TOTAL SANCIONES**

| <b>Concepto</b>                        | <b>Valor</b> |
|--|--------------|
| Sanción por inexactitud                | 108.415.000  |
| Sanción declarada por el contribuyente | 5.935.000    |
| Total sanciones                        | 114.350.000  |

#### **LIQUIDACION DECLARACION DE RENTA AÑO GRAVABLE 2007**

| <b>Concepto</b>                | <b>Liquidación Privada</b> | <b>Liquidación DIAN</b> | <b>Liquidación C. E.</b> |
|--------------------------------|----------------------------|-------------------------|--------------------------|
| Total impuesto a cargo         | 4.447.000                  | 112.862.000             | 112.862.000              |
| Saldo a favor año anterior     | 66.575.000                 | 66.575.000              | 66.575.000               |
| Total retenciones año gravable | 43.800.000                 | 43.800.000              | 43.800.000               |

|  |                |               |             |
|--|----------------|---------------|-------------|
| <i>Valor a favor o a pagar antes sanciones</i> | \$105.928.000* | \$2.487.000** | \$2.487.000 |
| Sanciones                                      | 5.935.000      | 179.399.000   | 114.350.000 |
| Saldo a favor                                  | 99.993.000     |               |             |
| Total saldo a pagar                            |                | 181.886.000   | 116.837.000 |

\*A favor. \*\*A pagar.

#### **TOTAL A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE**

| <b>Concepto</b>                         | <b>Valor</b> |
|---|--------------|
| Mayor valor por impuesto                | 2.487.000    |
| (+) Sanción por inexactitud             | 108.415.000  |
| Total neto a pagar por el contribuyente | 110.902.000  |

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**

**PRIMERO: REVÓCASE** la sentencia del 15 de noviembre de 2013, proferida por la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar, se dispone:

- 1. ANÚLASE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 312412010000042 del 21 de octubre de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes y la Resolución 900224 del 16 de noviembre de 2011, emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.
- 2.** A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como valor a pagar a cargo de Jorge Luis Cardona Urrea E.U., por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, la suma

establecida en la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha

**MILTON CHAVES GARCÍA**  
**BASTO**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
**RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**