



Radicado: 76001-23-31-000-2007-01317-01 (18363)
Demandante: Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., nueve (9) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-31-000-2007-01317-01 (18363)
Demandante: COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO DE COLOMBIA AMIGA
Demandado: DIAN
Temas : Impuesto sobre las ventas – Bimestre 1 de 2003 – Sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 11 de mayo de 2010 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

En la parte resolutive dispuso lo siguiente¹:

“1. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Impuestos sobre las ventas N° 050642006000052 de junio 21 de 2006 y de la Resolución Recurso de Reconsideración N° 050662007000019 de mayo 15 de 2007, proferidos por la DIAN, por medio de los cuales se modificó la Liquidación Privada presentada por la Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga por el impuesto a las ventas del primer bimestre de 2003, en cuanto sancionaron por inexactitud en la suma de \$1.361.744.000.

2. A título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la sociedad COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO DE COLOMBIA AMIGA, no está obligada a pagar la sanción por inexactitud liquidada por la ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES en la suma de \$1.361.744.000.

3. Devuélvase por Secretaría los gastos procesales.

4. NIÉGANSE las demás pretensiones”.

ANTECEDENTES

La actora presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2003, en la que liquidó y pagó la suma de \$40.994.000².

¹ Folio 125 y 126 c. p.

² Folio 2 c. p.



Prevía investigación, la Administración de Impuestos Nacionales de Cali profirió el Requerimiento Especial 050632006000018 de 21 de febrero de 2006, en el que le propuso modificar la declaración privada, en el sentido de reclasificar los ingresos por concepto de servicios de compensación ordinaria para terceros [\$5.587.457.000] declarados como excluidos a ingresos gravados, liquidar el impuesto por operaciones gravadas por \$893.993.000 e imponer sanción por inexactitud por \$1.361.744.000³, para un saldo a pagar de \$2.253.828.000.

El 23 de mayo de 2006, la responsable respondió el acto previo⁴. La Administración practicó la Liquidación Oficial de Revisión 050642006000052 del 21 de junio de 2006, en la que mantuvo las glosas propuestas e impuso la sanción por inexactitud anunciada⁵.

Contra el acto anterior, la actora interpuso el recurso de reconsideración⁶, que fue desatado mediante la Resolución 050662007000019 de 15 de mayo de 2007, en el sentido de confirmar la liquidación recurrida⁷.

DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la actora formuló las siguientes pretensiones⁸:

"2.1. Que se declare nula la liquidación oficial de impuestos sobre las ventas No. 050642006000052 de junio 21 de 2006 que modifica la liquidación privada No. 36126020019413 expedida por la División de Liquidación por el primer bimestre de 2003, en la suma de DOS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES OCHOCIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS (\$2.253.828.000) mcte, expedida por la División de Liquidación.

2.2. Que se declare nula la Resolución Recurso de Reconsideración No. 050662007000019 de mayo 15 de 2007, originaria de la U. A. E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración de Impuestos de Cali, mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración, interpuesto contra la Liquidación Oficial que modifica el impuesto a las ventas N° 050642006000052 de junio 21 de 2006, con la cual se confirma la citada liquidación oficial.

2.3. Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y, a título de restablecimiento del Derecho:

*a) Se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre de 2003, radicada bajo el número 36126020019413 de mayo 14 de 2003 se ordene al Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección de Impuestos Nacionales de Cali, cesar cualquier proceso de cobro de la suma discutida por concepto de **impuesto sobre las ventas y sanción** contra la sociedad demandante COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO DE COLOMBIA AMIGA".*

³ Folios 31 a 38 c. a.

⁴ Folios 53 a 61 c. a.

⁵ Folios 67 a 94 c. a.

⁶ Folios 118 a 127 c. a.

⁷ Folios 133 a 151 c. a.

⁸ Folio 46 c. p.



Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 95 numeral 9, 209 y 333 de la Constitución Política.
- Artículos 28, 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 102-3, 103, 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Los ingresos de las cooperativas de trabajo asociado son de carácter laboral y de conformidad con el artículo 21 de la Ley 633 de 2000, están exentos de IVA.

La DIAN incurre en error al considerar que la demandante es una empresa de servicios temporales, pues es una cooperativa de trabajo asociado en la que los asociados son al mismo tiempo trabajadores y gestores de la empresa, por lo que no es posible la diferenciación entre empleador y trabajador. La retribución que reciben los asociados por su labor es una compensación de carácter laboral, pero no constituye salario.

La Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga es contribuyente del régimen tributario especial, razón por la cual liquida el IVA sobre la base gravable especial, esto es, sobre la bonificación por operatividad, pues los trabajadores son los mismos socios y dueños de la empresa.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó desestimar las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁹:

La actora es una cooperativa de trabajo asociado, que no comprobó ante la Administración su constitución como empresa de servicios temporales con el objeto previsto en el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, ni la autorización del Ministerio de Protección Social previo cumplimiento de los requisitos, según lo consagra el artículo 82 de la misma ley. Por lo tanto, los ingresos obtenidos por el periodo en discusión, no provienen de la intermediación como empresa temporal de empleo.

En la actuación acusada se pudo establecer que la cooperativa, en el periodo en discusión, declaró como excluidos ingresos por servicios de compensación ordinaria para terceros, por lo que desconoció lo previsto en los artículos 420, 437 y 482 del Estatuto Tributario, pues tales ingresos son gravados, a la tarifa del 16%, por tratarse de la prestación de servicios.

Sostuvo que no debe confundirse el concepto de ingreso a que hace referencia el artículo 102-3 del Estatuto Tributario aplicable en el impuesto de renta, con la base gravable para determinar el impuesto sobre las ventas.

En cuanto a la sanción por inexactitud advirtió que, en el caso, la controversia no surgió por la diferencia de criterio jurídico o interpretación errada de las normas que sustentan la actuación administrativa y que la normativa tributaria establece

⁹ Folios 65 a 77 c. p.



claramente los bienes y servicios que son gravados, exentos y excluidos, pues no es confusa, oscura o de difícil comprensión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal encontró ajustados a derecho los actos demandados en cuanto adicionaron los ingresos gravados y determinaron un mayor valor del impuesto. Sin embargo, declaró la nulidad parcial de los mismos, al levantar la sanción por inexactitud. A título de restablecimiento del derecho, declaró que la demandante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción por inexactitud¹⁰.

Las razones de la decisión se resumen así:

No existe prueba en vía administrativa ni judicial que lleve al convencimiento de que los servicios prestados por la demandante tengan relación con los de aseo, vigilancia o temporales de empleo.

Por la actividad que la cooperativa demandante desarrolla debe pagar IVA, porque es considerada un servicio, dado que para el momento de la presentación de la declaración privada no regía lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley 863 de 2003. En consecuencia, conforme al artículo 447 del E.T., la base gravable del tributo es el valor total de la operación y a la tarifa del 16%.

En cuanto a la sanción por inexactitud, el Tribunal consideró que es improcedente, toda vez que la inexactitud que presenta la declaración en cuestión, se debió a una interpretación errada de las normas que rigen el gravamen, al carácter que tienen los ingresos provenientes de los servicios prestados a terceros y el derecho aplicable a ese tipo de personas jurídicas, no presentándose hechos o cifras incompletos o falsos de los que se denote mala fe o intención de defraudar al fisco.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló el fallo de primera instancia, en cuanto declaró improcedente la sanción por inexactitud. Lo anterior, con fundamento en lo siguiente¹¹:

La actividad que desarrolla la cooperativa está sujeta al IVA, pues se considera como un servicio que se ejecuta en virtud de un contrato sin relación laboral, por lo que la base gravable será el valor total de la operación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 447 del Estatuto Tributario.

En esas condiciones, la inexactitud que presenta la declaración tributaria es sancionable, toda vez que no se deriva de una diferencia de criterio jurídico entre la Administración y la actora, ni de una interpretación errada de las normas que sustentan la actuación demandada, sino del desconocimiento de la normativa aplicable, toda vez que *“la legislación tributaria tiene claramente establecido los bienes y servicios gravados, exentos y excluidos, no es confusa, oscura o de difícil comprensión”*.

¹⁰ Folios 106 a 126 c. p.

¹¹ Folios 127 a 130 c. p.



ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora no alegó de conclusión.

La demandada hizo una exposición del debate de la que concluyó que el servicio prestado por la actora es gravado con el impuesto sobre las ventas. Que es procedente imponer la sanción por inexactitud, toda vez que no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable¹².

La omisión de ingresos que afectan la base gravable del IVA, es razón suficiente para imponer la sanción por inexactitud.

El **Ministerio Público** estimó que debe revocarse la sentencia apelada y, en su lugar, mantenerse la sanción por inexactitud, pero modificando su monto, por lo siguiente¹³:

Es procedente imponer la sanción por inexactitud debido a la claridad de las normas sobre el IVA que aplicó la Administración, sin que se esté ante una interpretación diferente que permita levantar la sanción. Sin embargo, consideró que en aplicación del principio de favorabilidad previsto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 y conforme a la jurisprudencia de esta Corporación¹⁴, dicha sanción debe reducirse al 100%.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión preliminar

Mediante sentencia del 11 de mayo de 2010, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad parcial de los actos acusados, en cuanto sancionaron por inexactitud en la suma de \$1.361.744.000¹⁵. La demandada interpuso el recurso de apelación contra esta decisión¹⁶ y por medio de auto del 15 de junio de 2010¹⁷, se envió el expediente al Consejo de Estado para surtir el trámite de segunda instancia.

Mediante auto del 26 de julio de 2010¹⁸, la Consejera Ponente de ese entonces, doctora Martha Teresa Briceño de Valencia, admitió el recurso de apelación y ordenó por Secretaría oficiar a la Superintendencia de la Economía Solidaria para que *"informe sobre la situación actual de la Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga – Ct. A. AMIGA, si se encuentra en proceso de liquidación o similar, su actual domicilio y el nombre del representante legal"*.

En cumplimiento de la anterior providencia, la Superintendencia de Economía Solidaria rindió informe¹⁹ y por auto del 2 de noviembre de 2016²⁰, se ordenó por

¹² Folios 226 a 232 c. p.

¹³ Folios 233 a 236 c. p.

¹⁴ Sentencia del 11 de mayo de 2017, Exp. 21883. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ Folios 106 a 126 c. p.

¹⁶ Folios 127 a 130 c. p.

¹⁷ Folio 140 c. p.

¹⁸ Folios 145 y 146 c. p.

¹⁹ Folios 148 a 152 c. p.

²⁰ Folios 154 y 155 c. p.



Secretaría remitir telegrama a la dirección que aparece en el certificado de existencia y representación legal de la actora, con el fin de comunicarle la aceptación de renuncia de la apoderada al Representante Legal de la Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga y para que allegue poder de quien la representará en el trámite del proceso de segunda instancia.

Mediante auto de 28 de febrero de 2011²¹, se precisó que a la fecha de dicha providencia no se había constituido nuevo apoderado, por lo que en aras de garantizar la debida representación de la Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga, se ordenó por Secretaría dar aplicación a lo previsto en el artículo 318 del Código de Procedimiento Civil y, se señaló, que para tal efecto la parte demandada debía disponer la publicación del emplazamiento en los periódicos El Tiempo y La República.

Por auto de 7 de octubre de 2016²², se dispuso que a pesar de que se publicó aviso en el diario La República, hasta la fecha no se había constituido nuevo apoderado que represente a la actora, por lo que se ordenó en dicha providencia oficial nuevamente a la Superintendencia de Economía Solidaria. Además, se reconoció personería a los apoderados de la DIAN en los términos de los poderes allegados visibles a folios 163 y 174 del cuaderno principal del expediente.

Teniendo en cuenta que se agotaron todos los medios para que la parte demandante constituyera apoderado que representara sus intereses en esta instancia sin que hasta la fecha se hubiese allegado el respectivo poder, a través de auto de 17 de octubre de 2017²³, el Consejero Ponente, doctor Milton Chaves García, corrió traslado a las partes para alegar de conclusión.

Finalmente, el 22 de noviembre de 2017²⁴, el expediente subió al despacho para fallo.

Problema jurídico

En el presente asunto, la actora demandó la Liquidación oficial de revisión 050642006000052 del 21 de junio de 2006 y la Resolución 050662007000019 del 15 de mayo de 2007, actos por los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2003 e impuso sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, corresponde a la Sala determinar si procede o no la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN en los actos demandados. En concreto, precisar si la inclusión en la declaración de IVA de los ingresos por compensaciones ordinarias para terceros (\$5.587.457) como ingresos brutos por operaciones excluidas y no gravadas corresponde al desconocimiento de las normas que regulan la base gravable de IVA para las cooperativas de trabajo asociado, como lo sostiene la DIAN o a una diferencia de criterios, como lo entendió el Tribunal.

²¹ Folios 158 y 159 c. p.

²² Folio 221 c. p.

²³ Folio 225 c. p.

²⁴ Folio 237 c. p.



Sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, disponía²⁵ que constituye inexactitud sancionable, entre otros, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor.

Además, establecía que no se configura inexactitud sancionable en los eventos en que 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.

La Sala reitera que los errores de apreciación o la diferencia de criterios deben versar sobre el derecho aplicable, siempre y cuando se cumpla la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Así, existe diferencia de criterio *"cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable"*²⁶.

Caso concreto

La Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga planteó que para el periodo gravable en discusión (Bimestre 1 de 2003), los ingresos por concepto de servicios de compensación ordinaria para terceros estaban excluidos de IVA.

Por su parte, la DIAN consideró que los ingresos obtenidos por el periodo en discusión, no provienen de la intermediación como empresa temporal de empleo sino por servicios de compensación ordinaria para terceros, por lo que tales ingresos son gravados con el IVA, a la tarifa del 16%.

²⁵ ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. / **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. / [...] / **No se configura inexactitud, 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.** / [...].

²⁶ Sentencia del 12 de marzo de 2009, Exp. 16575, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 3 de septiembre de 2015, Exp. 20029, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citada en la sentencia del 15 de septiembre de 2016, Exp. 20555.



El Tribunal encontró ajustada la legalidad de la liquidación oficial del tributo en cuestión, toda vez que para la fecha de presentación de la declaración privada no era aplicable lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley 863 de 2003, por lo tanto, la actividad que desarrolla la cooperativa de trabajo asociado es un servicio gravado con el IVA conforme con lo dispuesto en el artículo 447 del E.T., cuya la base gravable del tributo es el valor total de la operación y a la tarifa del 16%. Sin embargo, decidió levantar la sanción por inexactitud al considerar que existe una diferencia de criterios en cuanto a la normatividad aplicable.

Para decidir el presente asunto, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia de 7 de marzo de 2018²⁷, en la que se estudió un caso entre las mismas partes por un periodo distinto [tercer bimestre del año 2003]. En dicha oportunidad, se hicieron las siguientes precisiones:

En el año gravable 2003, para las Cooperativas de Trabajo Asociado la compensación por el trabajo del asociado forma parte de la base gravable del IVA, pues dicha compensación corresponde a la remuneración por el servicio que presta la Cooperativa, por intermedio de sus asociados²⁸.

Al respecto, la Sala ha señalado que²⁹ *“esta actividad de servicio es realizada por la cooperativa, en virtud de los principios de solidaridad y economía social, que permiten que varias personas se asocien para trabajar en forma mancomunada y, organizar una persona jurídica que se encargue de vincularlos para realizar una determinada labor, ejecución de obras, o la prestación de servicios”*.

En este caso, el Tribunal determinó que los ingresos por compensación ordinaria para terceros hacían parte de la base gravable del IVA y no eran excluidos como lo pretendió la actora, con fundamento en disposiciones no aplicables al asunto, lo que, a su vez, implicó el desconocimiento del derecho aplicable. En consecuencia, resulta probado que la demandante omitió ingresos gravados de lo que derivó un menor impuesto a pagar.

Lo anterior, pone en evidencia que se configuró el hecho sancionable, esto es, la omisión de ingresos, sin que pueda confundirse con una diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración frente a la normativa aplicable al caso, como lo entendió el Tribunal, por lo que es procedente la sanción por inexactitud.

No obstante, el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria³⁰.

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

²⁷ Exp. 17919, C.P. Milton Chaves García.

²⁸ En este sentido ver las sentencias de 25 de septiembre de 2013, Exp. 18442, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. De 31 de enero de 2013, Exp. 18288 y de 24 de enero de 2013, Exp. 18082, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. De 6 de diciembre de 2012, exp. 18239, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y 18315, C.P. William Giraldo Giraldo.

²⁹ Sentencia de 6 de diciembre de 2012, exp. 18315, C.P. William Giraldo Giraldo.

³⁰ **Ley 1819 de 2016, Artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: **“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo./ [...] **Parágrafo 5.** El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”



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

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

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

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

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

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

‘Artículo 648. Sanción por inexactitud. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.

“[...] Subraya la Sala.

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



general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente³¹.

Cálculo de la sanción por inexactitud

Saldo a pagar según la liquidación oficial confirmado por la jurisdicción	\$892.084.000
Saldo a pagar según la declaración privada	\$ 40.994.000
Base para calcular la sanción	\$851.090.000
Tarifa	100%
Valor sanción por inexactitud	\$851.090.000

Las razones anteriores son suficientes para revocar de la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados para fijar el monto de la sanción por inexactitud.

Se practica nueva liquidación para reflejar lo decidido por la jurisdicción, así:

COOPERATIVA DE TRABAJO ASOCIADO DE COLOMBIA AMIGA				
IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS				
PRIMER BIMESTRE DE 2003				
Concepto	Privada	L.O. Revisión	Tribunal	C.E.
Ingresos brutos por operaciones excluidas y no gravadas	4.958.458.000	0	0	0
Ingresos brutos por operaciones gravadas	268.146.000	5.587.457.000	5.587.457.000	5.587.457.000
Total ingresos netos recibidos durante el periodo	5.226.604.000	5.587.457.000	5.587.457.000	5.587.457.000
Total compras netas realizadas durante el periodo	42.036.000	42.036.000	42.036.000	42.036.000
Total imp a cargo / imp generado por operaciones gravadas	42.903.000	893.993.000	893.993.000	893.993.000
Total impuestos descontables	780.000	780.000	780.000	780.000
Saldo a pagar del periodo fiscal	41.103.000	892.193.000	892.193.000	892.193.000
Retenciones por IVA que le practicaron	109.000	109.000	109.000	109.000
Sanción por inexactitud	0	1.361.744.000	0	851.090.000
Saldo a pagar	40.994.000	2.253.828.000	892.084.000	1.743.174.000

³¹ En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.



Entonces, el saldo a pagar a cargo de la actora por concepto de impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2003 es de \$1.743.174.000, conforme a la anterior liquidación.

Se precisa que en este caso no se hace más gravosa la situación del apelante único (art. 328 C.G.P.), porque el principio de favorabilidad es de obligatoria aplicación, aún oficiosamente.

Las razones anteriores son suficientes para revocar los numerales 1 y 2 de la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados, a título de restablecimiento del derecho, se fija el saldo a pagar a cargo de la actora. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

FALLA

1. MODIFICAR los numerales 1 y 2 de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

“PRIMERO. DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 050642006000052 de 21 de junio de 2006 y de la Resolución Recurso Reconsideración 050662007000019 de 15 de mayo de 2007, proferidas por la DIAN, por las que modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre de 2003 de la Cooperativa de Trabajo Asociado de Colombia Amiga.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, FIJAR el saldo a pagar a cargo de la actora, por concepto de impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2003, la suma de MIL SETECIENTOS CUARENTA Y TRES MILLONES CIENTO SETENTA Y CUATRO MIL PESOS (\$1.743.174.000) MONEDA CORRIENTE, conforme a la liquidación inserta en la parte motiva”.

2. CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

