

La sanción por inexactitud en la jurisprudencia del Consejo de Estado durante el periodo 1990-2010

ANDRÉS MEDINA SALAZAR*

La sanción por inexactitud es el acicate represivo por excelencia con que cuenta la administración tributaria, no sólo del orden nacional sino también del territorial, en orden a ajustar al ordenamiento jurídico –y a las posiciones administrativas– el comportamiento de los sujetos pasivos desplegado en las autoliquidaciones o declaraciones tributarias, como quiera que la sanción será equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo por pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable, sin perjuicio de las reducciones y los porcentajes especiales establecidos expresamente.

La sanción por inexactitud se encuentra prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario nacional; la transcripción de la totalidad de la norma resulta innecesaria para los efectos de este texto, toda vez que la extensión de la misma obedece a la necesidad de cubrir todas las infracciones posibles en los impuestos del orden nacional, los cuales obedecen a indicadores de capacidad con-

tributiva diversos y a aspectos materiales disímiles (entre los mismos impuestos administrados por la DIAN). En este contexto no sobra advertir a las autoridades de impuestos del orden territorial que es necesario establecer los contenidos normativos que resultan aplicables en el caso de los impuestos por ellos administrados.

Ahora bien, de acuerdo con lo previsto en el mismo artículo 647 del ET,

no se configura inexactitud, cuando el menor valor por 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.

Este contenido normativo somete al operador jurídico de la administración tributaria a un ejercicio previo a la insinuación respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud, el cual consiste en establecer si la di-

* Abogado de la Universidad Externado de Colombia con especialización en Derecho Tributario y Maestría en Derecho con énfasis en Tributación de la misma Universidad. Profesor del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia. Se ha desempeñado como asesor del Ministerio de Hacienda y del Banco Mundial en temas de tributación territorial de las entidades territoriales en Colombia.

ferencia en el monto por pagar (base sobre la cual se liquida la sanción por inexactitud), deuda tributaria, que resulta de lo plasmado en la declaración presentada por el sujeto pasivo y lo fijado por la administración, tiene origen en errores de apreciación o en diferencias de criterios entre el resultado de la interpretación acogido por la administración y las otras interpretaciones posibles realizadas por el sujeto pasivo, que obedezcan a una razonable lectura del contenido normativo aplicado al caso concreto.

Aunado a lo anterior, no puede dejarse de lado la evaluación administrativa previa del requisito objetivo del inciso final para la no configuración de la inexactitud, consistente en que los hechos y cifras consignados en la declaración tributaria sean completos y verdaderos.

Los anteriores apartes evidencian, de repente, la complejidad sustantiva que representa la aplicación de la sanción por inexactitud, porque pese a lo que diga el Consejo de Estado en algunas de sus providencias, un precepto siempre tendrá varios contenidos normativos dependiendo del resultado de la interpretación.

Resulta relevante citar la posición de la Corte Constitucional, presentada con motivo del juicio de constitucionalidad del artículo 647 del ET, cuya *ratio decidendi* a continuación se transcribe:

Este se limita a consagrar una causal de inculpabilidad que exonera de sanción tributaria, al tipificar las hipótesis en las que no se configura inexactitud sancionable

en las declaraciones tributarias, lo que, en sentir de la Corporación, constituye cabal expresión del debido proceso y de la igualdad, al prever la regulación normativa en estudio, un trato diferenciado para el contribuyente cuya declaración arroja un menor valor a pagar, que se origina en diferencias interpretativas con la DIAN, pues, debiendo prevalecer el criterio jurídico de esta, como autoridad doctrinaria en materia de normas tributarias, no sería justo ni razonable que tal diferencia, en la hipótesis en comento, le acarrearra una sanción¹.

Sin perjuicio de lo anterior, para realizar un análisis de la jurisprudencia del Consejo de Estado, que es la corporación que decide la legalidad de los actos administrativos en un última instancia, procedemos a hacer una transcripción de la *ratio decidendi* de los fallos en los que se ha pronunciado en relación con la procedencia o no de la sanción por inexactitud. Concluiremos, con los derroteros trazados, que en todo caso deben ser tenidos en cuenta por quienes tienen a su cargo la toma de decisiones en el ámbito tributario, ya sea en calidad de sujetos pasivos, administradores públicos de impuestos y rama judicial.

I. Recuento de las decisiones del Consejo de Estado

En el contexto antes referido, pasaremos a hacer una revisión de algunas de las sentencias expedidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado:

¹ Corte Constitucional, Sentencia C-916 de 1999, M. P.: FABIO MORÓN DÍAZ.

8 de julio de 2010 Rad. 16779 (no procede sanción por inexactitud): la Sala levantó la sanción por inexactitud que le fue impuesta a la actora, porque consideró que era “evidente la diferencia de criterios entre la administración y la contribuyente”, y que “los valores declarados por la demandante como ingresos por operaciones excluidas fueron completos y verdaderos, razón por la que no se configuraba conducta sancionable en los términos del artículo 647 del ET. Por último, frente a la sanción por inexactitud, de conformidad con el inciso final del artículo 647 del ET., la Sala reitera que en estos casos no es procedente, porque la glosa se derivó de una disparidad de criterios entre las partes sobre el alcance de las normas que regulan el impuesto sobre las ventas en la prestación del servicio de blindaje y, específicamente, sobre si está o no excluido del gravamen. Además, porque las cifras que se consignaron en la declaración del IVA del sexto bimestre del año 2001 fueron completas y verdaderas. Por consiguiente, la Sala levantará la sanción por inexactitud que fue impuesta en los actos acusados por la suma de [...], y se formula[rá] una nueva liquidación del impuesto”.

10 de junio de 2010 Rad. 16889 (sí procede sanción por inexactitud): para la Sala la imposición de la sanción no está falsamente motivada, pues está demostrado que el actor sí incluyó en su declaración costos inexistentes y datos desfigurados de los cuales derivó un menor saldo por pagar. En efecto, en la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente señaló que existieron algunos costos que no cumplieron con ningún requisito ni prueba del desembolso efectuado y declarado, entre los cuales señaló los correspondientes a la señora [...],

es decir, reconoció que los costos por operaciones con la mencionada señora y con otros más no eran procedentes (folio 1537 c.a.). Además, el contribuyente pretendió soportar más costos de los declarados sin que tampoco estuvieran asociados a los ingresos del período gravable, cuando se ha debido limitar a probar sólo los costos declarados y que fueron cuestionados por la administración. Para la Sala, no es claro el hecho de que se pretendan acreditar costos por valor superior al solicitado en la declaración, cuando precisamente el actor señala en la demanda (folio 261 c. ppal.) que no se podían incorporar para el año gravable discutido los costos y los ingresos correspondientes al contrato con [...] porque no se cumplió el objeto del mismo y tuvo la necesidad de demandar su cumplimiento. El actor tampoco aduce ningún elemento probatorio que acredite que los mayores costos soportados corresponden a ese contrato, salvo la solicitud de envío de la actuación ante el Juzgado 4° Civil del Circuito de Bogotá, que para la Sala es una prueba que no conduce a su demostración. Así las cosas, la Sala no encuentra desvirtuada la legalidad de la sanción por inexactitud, por lo que se mantendrá en esta instancia.

29 de abril de 2010 Rad. 16886 (no procede sanción por inexactitud): la Sala considera que no es procedente la sanción porque en relación con los gastos por operaciones *forward* que no se aceptaron, es evidente que se deriva de diferencias de criterios sobre la interpretación de los artículos 121 y 122 del Estatuto Tributario, sobre los pagos al exterior que para el beneficiario no son ingresos de fuente nacional y su procedencia fiscal, en la medida en que no están sometidos a retención en la fuente. Esto impide considerar que las cifras del denuncia contengan datos o factores falsos, incom-

pletos, equivocados o desfigurados y que proceda la sanción por inexactitud en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario. Y tampoco procede la sanción por los gastos vía [...] porque el hecho de que las operaciones carezcan de prueba no implica que los pagos fueran inexistentes o falsos o que provinieran de operaciones simuladas, que son las conductas que se sancionan según el artículo 647 del Estatuto Tributario. En efecto, si los rechazos obedecen a falta de prueba –contable o no– o a defectos formales en su comprobación debe hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que, entre otros, la sanción está prevista en el evento de que el contribuyente solicite costos, deducciones, pasivos, etc., en los que no haya incurrido efectivamente de los cuales derive un menor impuesto por pagar o un mayor saldo a favor.

15 de abril de 2010 Rad. 16818 (sí procede sanción por inexactitud): en relación con los impuestos descontables derivados de bienes y servicios que no tienen relación de causalidad con la actividad generadora de renta de la actora, se debe mantener por cuanto la contribuyente incluyó descuentos improcedentes conforme al artículo 488 del Estatuto Tributario. En relación con esta partida no se advierte que exista una diferencia de criterios entre la administración y la actora. El argumento de la demandante se refiere a la diferencia de criterios en cuanto a los requisitos de los impuestos descontables, es decir, en relación con el primer cargo y no en relación con la procedencia de los mismos. En consecuencia la sanción por inexactitud correspondiente a este cargo se mantendrá.

25 de marzo de 2010 Rad. 16663 (no procede sanción por inexactitud): la Sala considera que no es procedente la sanción por inexactitud porque el hecho de que las operaciones carezcan de prueba no implica que el descuento de IVA fuera inexistente o falso o que proviniera de operaciones simuladas, que son las conductas que se sancionan según el artículo 647 del Estatuto Tributario. En efecto, si los rechazos obedecen a falta de prueba –contable o no– o a defectos formales en su comprobación debe hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que, entre otros, la sanción está prevista en el evento de que el contribuyente solicite costos, deducciones, pasivos, etc., en los que no haya incurrido efectivamente, de los cuales derive un menor impuesto por pagar o un mayor saldo a favor. Como en este caso no se evidencia una conducta dirigida a incluir unos impuestos descontables inexistentes, falsos o desfigurados, no procede la sanción por inexactitud.

25 de marzo de 2010 Rad. 16715 (sí procede sanción por inexactitud): para la Sala la imputación de un saldo a favor del período anterior que no corresponda a la realidad, sí es un factor desfigurado o equivocado que da lugar a un mayor saldo a favor, como aconteció en este caso. La actora presentó la declaración de renta de 1998 el 20 de abril de 1999 y para esa fecha el saldo a favor del impuesto de renta de 1997 era el determinado en la corrección presentada el 17 de noviembre de 1998 por \$278.163.000. La corrección que se declaró inválida y que arrojaba el saldo a favor que trasladó a la declaración de 1998, fue presentada el 28 de abril de 1999, es decir, con posterioridad a la

imputación, de manera que este sólo hecho genera inexactitud sancionable. Ahora bien, aunque se tomara en cuenta la corrección de 28 de abril de 1999 como sustento del traslado del saldo a favor a la declaración de renta de 1998, este saldo a favor tampoco era correcto, pues la corrección que lo determinó fue declarada inválida por la DIAN, de manera que no podía imputarse en la declaración de renta de 1998. Este hecho, a juicio de la Sala, no evidencia una diferencia de criterios como eximente de la sanción, pues el error de apreciación en cuanto a las formalidades o procedimientos que se debían cumplir para corregir la declaración de renta y optar por beneficio de auditoría, si se llegó a presentar, lo fue en la actuación administrativa que dio por no válida la corrección a la declaración de renta de 1997 y no en esta actuación.

25 de marzo de 2010 Rad. 16755 (sí procede sanción por inexactitud): en el caso *in examine*, la sanción por inexactitud impuesta por el Distrito resulta procedente, porque de acuerdo con las afirmaciones hechas por la Fundación y con las pruebas que obran en el expediente, en las declaraciones del impuesto de los bimestres 1 a 4 de 2003 tuvo en cuenta como ingresos gravables los percibidos por las actividades de educación continuada, rendimientos financieros, servicio de restaurante y servicio de acompañamiento. Sin embargo, no tuvo en cuenta otros ingresos que percibió por el desarrollo de otras actividades distintas a los servicios de salud, tales como las ventas por desperdicios y de inservibles, ventas de otros suministros, ingresos por concesiones, excedentes, servicio de parqueadero y servicios de lavandería, entre otros. Los ingresos que dejó de gravar la Fundación en los bimestres 1 a 4 del 2003, distintos a los que percibió por la prestación directa de los servicios de

salud para los que fue habilitada, constituyen inexactitud sancionable, al tenor del artículo 647 del ET, y porque derivó en un menor valor por pagar por el impuesto. Por lo tanto, la Sala confirmará la procedencia de la sanción por inexactitud liquidada en el acto acusado, respecto de la adición de ingresos que legalmente procedía y levantará la sanción correspondiente a la adición de ingresos por los servicios de salud.

25 de marzo de 2010 Rad. 17002 (sí procede sanción por inexactitud): en relación con la sanción por inexactitud, la Sala en anteriores oportunidades ha establecido que “no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar 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”. Como en el *sub examine* la demandante no incluyó los valores por cuenta de los ingresos percibidos por la venta de las acciones, es evidente la procedencia de la sanción por inexactitud que le fue impuesta por exclusión de ingresos, dado que, como se vio, la mencionada exclusión no era procedente.

25 de marzo de 2010 Rad. 17362 (no procede sanción por inexactitud): en el presente asunto si bien se determinó que la actora es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, dicha interpretación se presentó porque en sus documentos de constitución figura como entidad gremial sin ánimo de lucro. Lo anterior hace procedente levantar la sanción por inexactitud, dada la diferencia interpretativa que originó el error detectado por las autoridades distritales. Dado que procedía la adición de ingresos hecha por el demandado pero no la sanción por inexactitud, se revocará la sentencia apelada

y, en su lugar, se anularán los actos acusados para levantar la sanción por inexactitud.

18 de marzo de 2010 Rad. 16652 (sí procede sanción por inexactitud): considera la Sala que frente a las ganancias de capital por la venta de acciones del Banco República de Venezuela, la DIAN reconoció en la resolución del recurso de reconsideración que existe una clara diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente, razón por la cual se debía levantar. Sin embargo, se advierte que tal decisión no se evidenció al momento de determinar la sanción por inexactitud. Como el Tribunal aceptó que las ganancias de capital por la venta de las mencionadas acciones eran rentas exentas liquidó la sanción por inexactitud sólo en relación con el rechazo de la deducción por la venta de cartera que mantuvo. La sanción por inexactitud la liquidó en [...] que sumada a la sanción liquidada privadamente por [...] arrojó un total de sanciones por [...]. Ahora bien, el demandante considera que no hay lugar a mantener la sanción por la venta de cartera, pues el hecho de la pérdida es cierto y verdadero, de manera que su desconocimiento obedece a simples motivos de improcedencia que no son sancionables. Conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario constituye inexactitud sancionable la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto para el contribuyente. Como en este caso la sociedad solicitó como deducción la pérdida en la enajenación de cartera, que si bien puede ser cierta y existente, fue un factor equivocado que dio lugar a un mayor saldo a favor. Esta conducta es sancionable con inexactitud.

18 de marzo de 2010 Rad. 16729 (no procede sanción por inexactitud): se practicó una nueva liquidación para rechazar los

gastos por recuperación de cartera en cuantía de [...], y se levantó la sanción por inexactitud que se aplicó respecto de éstos, porque la jurisprudencia ha señalado que cuando el motivo de la desestimación de los costos, deducciones, descuentos o pasivos obedece a la falta de prueba, ello no implica que el respectivo rubro sea inexistente o falso, o que provenga de operaciones simuladas. También ha dicho que cuando los rechazos obedecen a falta de prueba –contable o no– o a defectos formales en su comprobación, debe hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia o simulación de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que la sanción está prevista, entre otros eventos, para cuando el contribuyente solicite costos, deducciones o pasivos, etc., en los que no haya incurrido efectivamente.

18 de marzo de 2010 Rad. 17270 (Sí y no procede sanción por inexactitud): en este punto la Sala confirmará la decisión del Tribunal de levantar la sanción por inexactitud respecto de la adición de ingresos por diferencia en cambio y de mantenerla frente a la adición de ingresos por sanciones recibidas de los clientes, ya que no encuentra de recibo el argumento de la recurrente en cuanto a la configuración de una diferencia de criterios, pues, como ha dicho la Corporación, “[l]a discrepancia, entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable”. En el caso, la demandante pese a reconocer que los ingresos percibidos por las sanciones antes analizadas

proviene de las relaciones de sus clientes con la compañía, en todo caso les atribuye la calidad de no gravadas.

4 de marzo de 2010 Rad. 16531 (no procede sanción por inexactitud): no le asiste razón a la Administración en cuanto impuso sanción por inexactitud, pues la conducta desplegada por el actor no encaja en las previsiones de la norma transcrita, ni existe prueba dentro del expediente de que los costos solicitados fueran inexistentes. No debe perderse de vista que si las sanciones son de interpretación restrictiva, éstas deben aplicarse exactamente al hecho imputado. De manera que la circunstancia de no haber sido allegados los soportes contables, no constituye prueba que permita afirmar que los respectivos costos fuesen equivocados o correspondieran a conceptos inexistentes, o que el actor hubiese consignado en su denuncia factores incompletos o desfigurados que disminuyeran el impuesto a cargo o que aumentarían el saldo a favor.

12 de febrero de 2010 Rad. 17410 (Sí y no procede sanción por inexactitud): no es posible imponer doble sanción respecto de un mismo hecho, de forma tal que al derivarse la sanción de hechos diferentes, respecto de cada uno la ley establece válidamente una penalización separada. De una parte, el legislador establece en el artículo 670 del Estatuto Tributario los supuestos de hecho que dan lugar a la sanción por improcedencia de la devolución o compensación, así como el procedimiento para su imposición [...]. De otra parte, en forma separada y mediante procedimiento distinto, el artículo 647 de la misma compilación fiscal expone los parámetros relativos a la sanción por inexactitud, derivada de una conducta diferente del contribuyente, por cuanto procede por haber registrado voluntariamente en

sus declaraciones tributarias con ostensible desconocimiento de las leyes fiscales datos incompletos, inexactos, equivocados o no ajustados a las exigencias contables y tributarias. Es claro entonces que no se sanciona dos veces al contribuyente por el mismo hecho, toda vez que mientras la sanción por inexactitud se impone como consecuencia de un proceso de determinación del impuesto y obedece al hecho de haber omitido ingresos, solicitado descuentos improcedentes o traído partidas no deducibles o sin el correspondiente soporte su denuncia tributario, la sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones deviene del hecho de haber solicitado y obtenido un saldo a favor, el que a la postre resulta que no tenía derecho, además de existir, para su aplicación, dos procedimientos puntuales establecidos en normas independientes.

28 de enero de 2010 Rad. 17032 (sí procede sanción por inexactitud): en cuanto a la sanción por inexactitud ésta se configura por haber excluido de la base para liquidar la renta presuntiva una partida improcedente derivando de esto un menor valor por pagar y generando en su lugar un saldo a favor que no correspondía, situación tipificada como causal sancionable en el artículo 647 del Estatuto Tributario, además de impetrar una supuesta diferencia de criterio sobre la interpretación del artículo 189 del Estatuto Tributario. Es obvio que al traer de la base para la renta presuntiva el contribuyente en su declaración valores a los que no tiene derecho por expresa disposición legal, incluye en su declaración datos o factores equivocados, de los que, desde luego, se deriva un menor impuesto del que ha debido determinarse, no siendo aceptable que se confunda el no acatamiento de un texto normativo vigente con una diferente interpretación del

“Derecho Aplicable”, como ocurre para el evento en estudio, en el que no se cumple la exigencia del artículo 189 ET para que proceda la disminución de la base para determinar la renta presuntiva.

3 de diciembre de 2009 Rad. 16527 (sí procede sanción por inexactitud): la Sala considera que la sanción por inexactitud debe mantenerse por cuanto no existe la diferencia de criterio cuando se presenta un desconocimiento del derecho como el presente caso. La discrepancia entre el fisco y la contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que permita concluir que la interpretación del contribuyente en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que carecen de fundamento objetivo y razonable a pesar de su aparente consistencia. Se observa que, en realidad, en las declaraciones del impuesto al consumo de cigarrillo que presentó la actora se omitió información relevante para su correcta liquidación, lo que dio lugar a inexactitud sancionable de acuerdo con el artículo 647 ET.

26 de octubre de 2009 Rad. 16867 (no procede sanción por inexactitud): la Administración consideró que los ingresos provenientes de las ventas de comidas rápidas, en especial tacos, por mostrador y eventualmente a domicilio, corresponden a la remuneración del servicio de restaurante desarrollado por la actora, el cual se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas, de acuerdo con los artículos 9.º del Decreto Reglamentario 422 de 1991 y 476 del Estatuto Tributario. En consecuencia, gravó dichos ingresos por lo que determinó un mayor valor por pagar en la declaración de IVA de la actora por el tercer bimestre de 1999 e impuso sanción por inexactitud. Por

su parte, la actora manifestó que la comercialización de alimentos preparados listos para ser consumidos es una venta y no un servicio, porque aquella implica la transferencia de dominio y éste una obligación de hacer en la medida que la preparación alimenticia se sirve para ser consumida dentro del establecimiento de comercio. Así las cosas, declaró los ingresos provenientes de dicha actividad como excluidos, con base en el artículo 424 del Estatuto Tributario. Al respecto, se advierte que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud pues existe una evidente diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente en cuanto al hecho generador del impuesto sobre las ventas, cuando se desarrollan actividades relativas a preparaciones alimenticias, toda vez que para la demandante se trata de una venta excluida del IVA, y para la demandada, de un servicio gravado con el referido tributo.

26 de octubre de 2009 Rad. 17254 (no procede sanción por inexactitud): se reitera que si bien la liquidación efectuada por la DIAN genera un mayor impuesto, tratándose de deficiencias probatorias, la sanción por inexactitud al tenor del artículo 647 del Estatuto Tributario no es procedente, pues no proviene de la omisión de ingresos ni deriva de la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

8 de octubre de 2009 Rad. 16537 y 16956 (no procede sanción por inexactitud): en cuanto a la sanción por inexactitud, de conformidad con el inciso final del artículo 647 del ET, la Sala reitera que en estos casos no es procedente porque la glosa se derivó de una disparidad de criterios entre las partes sobre el alcance de las normas que regulan el impuesto sobre las ventas en la prestación del servicio telefónico, y específicamente sobre los cargos por aporte de conexión. Además,

porque las cifras que se consignaron en la declaración del impuesto del primer bimestre del año 2001 fueron completas y verdaderas. Por consiguiente, la Sala levantará la sanción por inexactitud que fue impuesta en los actos acusados por la suma de [...], y liquida el impuesto.

20 de agosto de 2009 Rad. 16328 (sí procede sanción por inexactitud): la diferencia de criterios que exonera la aplicación de la sanción refiere a todas aquellas discrepancias que surgen entre la autoridad tributaria y los contribuyentes o responsables, respecto de la interpretación de las normas que regulan la determinación de las obligaciones fiscales en cada caso concreto, y con base en la cual se elaboran las declaraciones o los informes afectados por cualquiera de los hechos que constituyen la inexactitud sancionable, siempre que los hechos y cifras declarados o informados sean veraces y completos. La Sala recuerda que el fin de la interpretación legal se concreta en fijar el sentido y alcance de las leyes para poderlas aplicar, y que a éstas no puede dárseles un alcance diferente al que literalmente tienen, conforme a la previsión del artículo 27 del Código Civil; de modo que las normas claras no admiten desconocimiento de ningún tipo ni esfuerzos interpretativos que conduzcan a desobedecerlas. Por tanto, la discrepancia que configura la diferencia de criterios debe provenir de argumentaciones serias que, aunque equivocadas, permitan concluir que la interpretación sobre el derecho aplicable convenció al contribuyente o responsable de que su actuación estaba amparada legalmente. En tal sentido, la Sala ha precisado que dicha diferencia no puede predicarse de divergencias basadas en argumentos carentes de fundamentos objetivos y razonables. Así mismo, ha indicado que cuando

el motivo de la desestimación de determinados derechos o beneficios fiscales, como costos, deducciones, descuentos o pasivos, obedece a la falta de prueba, contable o no, o al incumplimiento de requisitos formales, ello no implica que el respectivo ítem sea inexistente o falso, ni que provenga de operaciones simuladas, como tampoco que la declaración contenga “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados”, según la expresión del primer inciso del artículo 647 *ibídem*. En consecuencia, en tales casos no procede la sanción por inexactitud, independientemente de que el rechazo de los beneficios sea procedente, a menos que para el caso específico se establezca la inexistencia, falsedad o simulación de datos declarados, con lo cual quedaría desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración tributaria.

20 de agosto de 2009 Rad. 17390 (no procede sanción por inexactitud): en el caso bajo análisis no se trata del desconocimiento de las normas pertinentes, sino de la superposición de criterios sobre su alcance, de errores de apreciación, pues mientras que la demandante considera que la conexión no es un servicio y, por tanto, no es objeto del impuesto sobre las ventas, la DIAN estima que sí hace parte del servicio telefónico y, por ende, el pago por conexión sí está gravado con el IVA, evento en el cual no procede la sanción, pues conforme lo prevé el artículo 647, inciso final, las cifras fueron completas y verdaderas. Evidente resulta que el fundamento de la pretensión de ilegalidad de los actos demandados es la indebida interpretación de las normas del impuesto sobre las ventas, en cuanto la Administración les da un alcance que no tienen, esto es, gravar con el IVA un hecho que no es generador del impuesto. Esta discrepancia conceptual

entre la actora y la Administración, sin que se advierta la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados para contribuir en menor medida con el fisco, exime a la demandante de ser sancionada. Por lo anterior, la Sala levantará la sanción de inexactitud, dadas las diferencias de criterio entre la DIAN y la actora en la interpretación del derecho aplicable.

2 de abril de 2009 Rad. 16340 (no procede sanción por inexactitud): en el presente caso es evidente la diferencia de criterios entre la Administración y la contribuyente, pues la primera considera que el servicio de blindaje separado del servicio de vigilancia no está excluido del impuesto a las ventas, mientras que la actora considera que el servicio de blindaje es un servicio de vigilancia y seguridad privada conforme a la definición que de este concepto consagra el Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada; argumento que, aunque no es correcto para efectos de IVA, tiene sustento jurídico del cual percibe su interpretación. Además, los valores declarados por la demandante como ingresos por operaciones excluidas fueron completos y verdaderos, es decir, no se omitieron los ingresos, solo que fueron declarados como excluidos y la DIAN en los actos acusados los adicionó a los ingresos por operaciones gravadas. En consecuencia, no se configura la conducta sancionable según el artículo 647 del Estatuto Tributario.

26 de marzo de 2009 Rad. 15962 (no procede sanción por inexactitud): también se levanta la sanción en relación con la pérdida en la enajenación de la cartera de ECOPETROL cuya deducción no se aceptó, pues su rechazo se debe a la diferencia de criterios sobre la naturaleza de la transacción y de su procedencia frente al objeto de la actora que impide considerar que las cifras del

denuncio contengan datos o factores falsos, incompletos, equivocados o desfigurados y que proceda la sanción por inexactitud en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario, por lo que en este aspecto se modificará la sentencia apelada.

26 de enero de 2009 Rad. 16165 (no procede sanción por inexactitud): en el presente caso se observa que los hechos declarados por la sociedad en los bimestres discutidos han sido completos y verdaderos y el mayor impuesto discutido se debió, indudablemente, a la diferencia en cuanto a la interpretación del sentido y alcance del artículo 481 literal e) en cuanto a “la utilización de los servicios exclusivamente en el exterior” para efectos de la exención por los servicios exportados, de manera que hay una discrepancia conceptual que impide sancionar por inexactitud. Como corolario de lo anterior, se impone revocar la decisión de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y en su lugar declarar la nulidad parcial de los actos acusados en cuanto impusieron sanción por inexactitud.

11 de diciembre de 2008 Rad. 16766 (no procede sanción por inexactitud): el artículo 647 del Estatuto Tributario consagra esta sanción por la inclusión en las declaraciones tributarias de deducciones inexistentes que den lugar a un menor impuesto por pagar. Como en la presente providencia se aceptan en las deducciones por venta de activos fijos, sobre estas partidas desaparece el sustento de la sanción. También se levanta la sanción en relación con la venta de las acciones en [...] cuya deducción no se aceptó, pues su rechazo se debe a una diferencia de criterios sobre la naturaleza de estos activos frente al objeto social de la demandante que impide considerar que las cifras del denuncia-
contengan datos o factores falsos, incompletos,

equivocados o desfigurados y que proceda la sanción por inexactitud en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario.

3 de abril de 2008 Rad. 16054 (no procede sanción por inexactitud): el artículo 647 del Estatuto Tributario consagra esta sanción por la inclusión en las declaraciones tributarias de deducciones inexistentes que den lugar a un menor impuesto por pagar. Como en la presente providencia se aceptan en su mayoría las deducciones por venta de activos fijos, sobre estas partidas desaparece el sustento de la sanción. También se levanta la sanción en relación con la venta de las acciones en [...] cuya deducción no se aceptó, pues su rechazo se debe a la diferencia de criterios sobre la naturaleza de estos activos frente al objeto social de la demandante que impide considerar que las cifras del denuncia contengan datos o factores falsos, incompletos, equivocados o desfigurados y que proceda la sanción por inexactitud en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario.

10 de octubre de 2007 Rad. 15839 (no procede sanción por inexactitud): la sociedad apelante sostiene que se presenta una divergencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable que la exonera de la sanción de inexactitud conforme a lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario. La Sala en reiterados pronunciamientos ha sostenido que las diferencias respecto al alcance e interpretación de los textos legales, siempre que los hechos sean completos y verdaderos impiden aplicar el mecanismo sancionatorio, que básicamente se dirige a castigar aquellas conductas evasivas o elusivas que implican un manejo defraudatorio de la carga tributaria de los que se deriva un menor saldo por pagar o un mayor saldo a favor. En el caso concreto existe una discrepancia conceptual entre la sociedad

actora y la Administración en relación con la expresión “se utilicen exclusivamente en el exterior” prevista en el literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario, para la exención de IVA en los servicios exportados, sin que se advierta la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados para contribuir en menor medida con el fisco. Por lo anterior, la Sala levantará la sanción de inexactitud impuesta dadas las diferencias de criterio entre la DIAN y la sociedad actora en la interpretación del derecho aplicable, razón por la cual se efectuará una nueva liquidación para excluirla tanto en el primer bimestre de 1999 como en el sexto del mismo año.

27 de septiembre de 2007 Rad. 15299 (no procede sanción por inexactitud): en cuanto a la ilegalidad de la sanción por inexactitud declarada por el Tribunal y que motivó el recurso de apelación de la entidad demandada, la Sala comparte la posición del Tribunal, en cuanto considera improcedente la sanción por inexactitud impuesta en el acto acusado, pues del análisis a los cargos propuestos se infiere que la actora no incurrió en los supuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario. En efecto, se observa que las razones que tuvo la Administración para el rechazo de las deducciones responden a diferencias de criterio sobre el derecho aplicable, respecto de los pagos por concepto de indemnizaciones por accidentes de tránsito. Es así que no se ha cuestionado la realidad de los gastos declarados, sino su deducibilidad en los términos pretendidos por la actora.

19 de abril de 2007 Rad. 14937 (no procede sanción por inexactitud): en relación con la sanción por inexactitud, la Sala comparte la decisión del Tribunal, de que se configura diferencia de criterios sobre el

derecho aplicable, como causal de exoneración (art. 647 [6] del Estatuto Tributario), porque los hechos y cifras denunciados son completos y verdaderos; y el fundamento del rechazo de la renta exenta fue la interpretación que debe darse al artículo 211 del Estatuto Tributario.

9 de noviembre de 2006 Rad. 15123 (sí procede sanción por inexactitud): la Sala considera que dado que la sociedad no justificó el incremento patrimonial que se presenta entre los años de 1996 y 1997, que dio lugar a la determinación de la renta por comparación patrimonial, tipifica uno de los hechos para la imposición de la sanción, toda vez que el mayor valor de patrimonio líquido de una vigencia fiscal a otra permite concluir una omisión de ingresos a través de rentas que han sido capitalizadas. Ahora bien, no puede predicarse una diferencia de criterios entre la sociedad y las oficinas de impuestos para exonerarla de la sanción de inexactitud, como quiera que la Sala no encuentra que exista diversidad de criterios en cuanto al derecho aplicable, sino un claro desconocimiento de las normas tributarias que regulan el mecanismo para calcular la renta por comparación patrimonial, así como los conceptos fiscales que la desvirtúan.

9 de noviembre de 2006 Rad. 15907 (no procede sanción por inexactitud): se presentó diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, pues es claro que las partes, Administración y contribuyente, interpretaron de manera diferente la ley en cuanto a la naturaleza jurídica de los ingresos derivados del contrato de cesión de derechos de publicidad. Así las cosas, se presentó causal de exoneración de la sanción, en los términos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, por estar demostrado, mediante la inspección contable, que los conceptos y

valores declarados corresponden a la realidad del actor, solo que, se reitera, en su concepto el denominado contrato de cesión de derechos de publicidad, es de carácter comercial, y en consecuencia, los pagos originados en su ejecución causan retención en la fuente bajo el concepto de servicios, y no de salarios, como es realmente y debió declararse.

25 de octubre de 2006 Rad. 15282 (no procede sanción por inexactitud): respecto a la sanción por inexactitud impuesta, la Sala comparte la decisión del *a quo* de levantarla, pues contrario a lo estimado por la entidad, encuentra viable aceptar la diferencia de criterios como causal de exoneración de la sanción, por estar dados los supuestos del inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario, según el cual, [...] Según lo expuesto en los actos acusados y sus antecedentes, no se ha controvertido la realidad de la inversión realizada por el demandante, que fundamentó el descuento tributario solicitado en la declaración de renta, pues lo discutido es su calidad de empresa inversionista en los términos previstos por el legislador, para efectos de reconocerla fiscalmente. Por tanto, el contenido y alcance de los beneficios tributarios contenidos en el artículo 5 de la Ley 218 de 1995, respecto de sus destinatarios, suscitaban diversas interpretaciones, que motivaron doctrina de la DIAN (Concepto oficial 54168 de 9 de julio de 1998) y pronunciamiento de la jurisdicción contenido en la Sentencia de diciembre 7 de 2000, todo lo cual pone en evidencia diferencias de interpretación frente a los preceptos legales, aspecto que exonera de la sanción de inexactitud.

Ahora bien, en cuanto al rechazo de los pasivos que originó la comparación patrimonial, la Sala observa que obedeció a deficiencias probatorias conforme a los presupuestos

consagrados en el ordenamiento tributario, por lo que como lo ha sostenido la Sección en abundante jurisprudencia, cuando el motivo de la desestimación de determinados derechos o beneficios de orden fiscal, como costos, deducciones, descuentos o pasivos, obedezcan a la falta de prueba, contable o no, o al incumplimiento de requisitos formales, esto no implica que el respectivo ítem sea inexistente o falso o que proviniera de operaciones simuladas, según el primer inciso del artículo 647 del Estatuto Tributario, por lo que aunque resulte procedente su desconocimiento, no procede inexorablemente la imposición de la sanción por inexactitud.

25 de octubre de 2006 Rad. 14514 (no procede sanción por inexactitud): es claro que al no aceptarse el beneficio del descuento por las inversiones realizadas en empresas ubicadas en la zona de influencia del río Páez, para aquellas personas naturales que no se constituyeron como empresa, y con un establecimiento de comercio, no se desconoció el derecho a la igualdad, pues las mismas están en situación diferente a aquellas personas jurídicas o personas naturales constituidas como tal, para efectos de acogerse a los beneficios citados; por tanto como fue voluntad del legislador conceder el beneficio del descuento solo a las empresas inversionistas y el demandante no tiene tal calidad, no es posible que reciba el mismo tratamiento. En cuanto a la sanción por inexactitud, observa la Sala que tal como se indicó en primera instancia, se presentó una diferencia de criterio, la cual constituye causal de exoneración de la misma, más aún cuando no se ha controvertido por parte de las oficinas de impuestos la realidad de la inversión, sino la procedencia del beneficio del descuento en su calidad de persona natural.

19 de octubre de 2006 Rad. 15036 (no procede sanción por inexactitud): no procede la sanción por inexactitud puesto que se presentó una diferencia de criterios, la cual constituye causal de exoneración, toda vez que el objeto de discusión estuvo en la procedencia del beneficio del descuento en su calidad de persona natural no comerciante y no sobre la realidad de la inversión. Además, el desconocimiento del contribuyente de los pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales acerca de la procedencia del beneficio, no es causal para la imposición de la sanción por inexactitud, pues dentro de las conductas descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, no está prevista como sancionable.

12 octubre de 2006 Rad. 15014 (sí procede sanción por inexactitud): en el caso concreto no encuentra la Sala configurada la diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, como causal de exoneración de la sanción por inexactitud, que consagra la norma transcrita, pues en primer término se configura el hecho sancionable al haberse establecido que la actora omitió incluir en la base gravable los ingresos originados en las utilidades derivadas de la ejecución de los contratos de cuentas en participación, con los cuales se generó un menor impuesto a cargo.

De otra parte, la claridad de las normas que definen los sujetos pasivos del impuesto de azar y espectáculos, el hecho generador y la base gravable (arts. 70, 71 y 74 del Decreto 423 de 1996), no dejan duda acerca de la responsabilidad de la actora por el impuesto generado en la explotación de las máquinas tragamonedas, cuando su objeto social es precisamente el desarrollo de dicha actividad y son claras las especificaciones del contrato suscrito con ECOSALUD, en el cual se le

concede en forma exclusiva la explotación del monopolio de tales juegos; así como los términos de los contratos de cuentas en participación, en virtud de los cuales se obliga a responder por el impuesto generado en desarrollo de los mismos, en la proporción que le corresponde como beneficiaria de las utilidades derivadas de dicha actividad.

12 de octubre de 2006 Rad. 14749 (no procede sanción por inexactitud): respecto de la sanción por inexactitud impuesta, la Sala comparte la posición del *a quo*, en cuanto considera que se configura una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, como causal de exoneración de la sanción en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues como bien lo señala la actora, los hechos y cifras denunciados son completos y verdaderos, y el fundamento del rechazo de la renta exenta es la interpretación que debe darse a la norma aplicable (art. 211 ET). Es así como sobre el citado precepto legal se han originado distintos pronunciamientos por parte de la entidad demandada, como son los plasmados en los Conceptos 71463 del 8 de agosto de 2001 y 18032 del 22 de marzo de 2002, que se citan en la liquidación oficial de revisión acusada. Además, no manifiesta la demandada en su recurso de apelación inconformidad alguna acerca de la sanción por inexactitud que fue levantada por el Tribunal.

2 de agosto de 2006 Rad. 15022 (sí procede sanción por inexactitud): en cuanto a la sanción que se origina en el rechazo de las pérdidas fiscales la Sala no encuentra configurada la diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, invocada por la actora, que consagra el artículo 647 del Estatuto Tributario como causal de exoneración. En consecuencia, se mantiene la sanción por inexactitud en la proporción que correspon-

de a la deducción rechazada. Lo anterior porque la discusión no versa sobre la oportunidad para solicitar las pérdidas como lo entiende la actora, sino sobre la viabilidad de la deducción, por haberse comprobado que la pérdida que se pretende absorbida por [...] en virtud de la fusión, era inexistente, hecho tipificado en el artículo 647 como sancionable.

27 de julio de 2006 Rad. 14349 (no procede sanción por inexactitud): la Sala comparte la posición del Tribunal, en cuanto considera improcedente la sanción por inexactitud impuesta en el acto acusado, pues del análisis a los cargos propuestos se infiere que la actora no incurrió en los supuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario. En efecto, se observa que las razones que tuvo la Administración para el rechazo de las deducciones responden a diferencias de criterio sobre el derecho aplicable, como es la oportunidad para solicitar la deducción del gasto en el caso de las cuotas de Administración y las pérdidas originadas en la enajenación del activo fijo. Es así que no se ha cuestionado la realidad de los gastos declarados, sino su deducibilidad en los términos pretendidos por la actora. Sin embargo, se reliquidará la sanción por inexactitud teniendo en cuenta lo concerniente a los gastos de representación y pasajes, pues frente a ellos no se configura la diferencia de criterios que aduce el *a quo* para levantar la sanción.

29 de junio de 2006 Rad. 14251 (no procede sanción por inexactitud): de la actuación surtida en sede administrativa y ante esta jurisdicción, considera la Sala que procede el levantamiento de la sanción al presentarse una diferencia de criterios en torno al derecho aplicable, pues mientras la demandante ha sostenido que en virtud de las normas legales el requisito de que el bien

se encuentre en condiciones de utilización sólo se predica respecto de los bienes construidos o que se trate de empresas nuevas o en proceso de reconversión, la Administración ha considerado con base en las mismas disposiciones que tal requerimiento se exige también para casos que no son los especiales que cita el demandante sino en el caso de la simple adquisición o nacionalización, es decir, el debate se concretó en la interpretación y alcance de los artículos 258-1 del Estatuto Tributario y 104 de la Ley 223 de 1995.

7 de diciembre de 2005 Rad. 14803 (no procede sanción por inexactitud): se revoca la sanción por inexactitud, por encontrar que la demandante no incurrió en alguno de los supuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Se advierte que las deducciones no aceptadas obedecen a diferencias de criterio sobre el derecho aplicable.

27 de octubre de 2005, Rad. 14725 (no procede sanción por inexactitud): la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. En consecuencia, no hay diferencia de criterios cuando lo que se presenta es el desconocimiento del derecho procedente y cuando no son aplicadas las normas pertinentes. Cuando la discrepancia entre el fisco y el contribuyente se basa en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento [de] que su actuación estaba amparada legalmente, existe una diferencia de criterios. No ocurre lo mismo cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica, no tienen fundamento objetivo y razonable. El análisis que debe realizar el juez para verificar si existe una verdadera diferencia de criterios busca determinar en cada caso si el

contribuyente obró o no con la creencia de que su actuar estaba amparado legalmente. En la situación que se analiza hay elementos de juicio que permiten inferir que el demandante obró de buena fe, pues los ingresos glosados fueron declarados efectivamente y se aportó el concepto de una autoridad lingüística reconocida, que evidencia las deficiencias en la redacción de la norma, de cuya simple lectura literal podría llegarse a la conclusión planteada por el contribuyente.

23 noviembre de 2005 Rad. 14837 (no procede sanción por inexactitud): en relación a la sanción por inexactitud la Sala comparte la decisión del *a quo*, en cuanto la encontró improcedente, pues los ingresos que fueron objeto de reclasificación en la liquidación oficial de revisión demandada, corresponden a los registrados en la contabilidad de la sociedad actora, tal como consta en el acta de inspección contable. Adicionalmente, fueron incluidos en la declaración de ventas del tercer bimestre de 1997, solo que la sociedad demandante los consideró excluidos, porque les da la connotación de servicios aeroportuarios, con base en el artículo 4 del Decreto Reglamentario 1372 de 1992. Observa la Sala que están dados los supuestos del artículo 647, inciso final, del Estatuto Tributario para la exoneración de la sanción, esto es, que el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio sobre el derecho aplicable, “y que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”, pues si bien es cierto, la norma reglamentaria es clara al indicar los servicios que hacen parte del servicio de transporte, para efectos de la exclusión del IVA, también lo es que las sumas glosadas corresponden a distintos factores, entre ellos la liberación o manejo de guías aéreas y otros gastos del agente de carga,

sobre los cuales se requirió el concepto de la entidad oficial, tal como se aprecia en los actos acusados.

17 de noviembre de 2005 Rad. 14928 (no procede sanción por inexactitud): de lo expresado por las partes en las intervenciones realizadas a través del proceso gubernativo y ante la jurisdicción, se evidencian posiciones distintas acerca de los factores de determinación de la base gravable, que es precisamente el hecho que originó el mayor impuesto determinado, base de la sanción por inexactitud impuesta. Procede en consecuencia la declaratoria de nulidad parcial de los actos demandados, para efectos de levantar la sanción por inexactitud en ellos impuesta.

23 de junio de 2005 Rad. 14146 (sí procede sanción por inexactitud): el parágrafo 2° del artículo 206 del Estatuto Tributario es lo suficientemente claro al disponer que la exención del 30% no se otorgará sobre la porción de los ingresos excluida del impuesto de renta por otras disposiciones. Luego no habría ninguna razón para entender que la exención cubre los aportes obligatorios y voluntarios a los fondos de pensiones, que según el artículo 126-1 Ib., se señalan expresamente como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Así que si bien no se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, no procede en el caso bajo análisis la exoneración de la sanción, pues el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de las retenciones que “han debido efectuarse”, no surge precisamente de una diferencia de criterios, sino más bien del desconocimiento del derecho, pues ante la claridad de la nor-

ma no cabe interpretación distinta a la que se deduce de su tenor literal.

13 de abril de 2005 Rad. 14279 (sí procede sanción por inexactitud): en cuanto a la sanción por inexactitud, no encuentra la Sala configurada la diferencia de criterios sobre el derecho aplicable prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario como causal de exoneración, además de que tampoco fue argumentada en la demanda y por el contrario sí se hace evidente el desconocimiento del derecho aplicable, al incluir en su declaración de renta deducciones que por mandato legal son improcedentes, conducta que encaja dentro de las que define la norma como inexactitud sancionable, razón por la cual procede su confirmación, tal como lo decidió el *a quo*.

17 de marzo de 2005 Rad. 13873 (no procede sanción por inexactitud): la interpretación expuesta por el demandante se fundamenta en las normas legales aplicables, bajo razonamientos serios y se sustenta en hechos cuya existencia no ha sido cuestionada ni desvirtuada por la administración, como es la realización de actividades comerciales en las vigencias fiscales revisadas, de las cuales derivó un ingreso que fue declarado y sobre el cual se liquidó el impuesto. En tales circunstancias la Sala encuentra configurados los presupuestos que permiten tipificar la diferencia de criterios como causa de exoneración de la sanción por inexactitud, en los términos previstos en el artículo 101 del Decreto 807 de 1993. Además, resulta razonable que a las entidades amparadas por el beneficio de la exención se las excluya del mismo respecto de actividades que no correspondan al desarrollo de su objeto social, en las que prima el ánimo comercial y de lucro, como lo entendió el actor, aun cuando tal interpretación no resulte adecuada a los

finés perseguidos por el legislador. Ahora bien, el hecho de que la interpretación del demandante no sea coincidente con la de la administración, que considera cobijadas por la exención todas las actividades desarrolladas por el fondo de empleados, e inaplicable a los fondos de empleados la exclusión del beneficio de la exención que se consagra para las “concesiones y similares”; pone de manifiesto la discrepancia jurídica que surge de la misma redacción de la norma, que para la Sala no es lo suficientemente clara y admite diversas interpretaciones, todo lo cual confirma la diferencia de criterios alegada por el actor y aceptada por el *a quo*, sin que pueda afirmarse de manera absoluta el desconocimiento del derecho aplicable, por cuanto los hechos que aduce el contribuyente para justificar su actuación aparecen consignados en las declaraciones tributarias y en consecuencia se presumen ciertos, por no haberse demostrado la inexistencia de los mismos.

3 de marzo de 2005 Rad. 14281 (no procede sanción por inexactitud): la Sala comparte igualmente la decisión del Tribunal en el sentido de exonerar a la sociedad demandante de la misma, pues contrario a lo estimado por la apoderada de la entidad demandada, es posible evidenciar en el caso discutido una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, como causal de su exoneración de la sanción en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario. En efecto, si bien es clara la norma al señalar como presupuesto de diferenciación entre activos fijos y activos muebles su destinación a ser enajenados en el giro ordinario de los negocios, y desde el punto de vista fiscal, se considera independiente el tratamiento contable que por disposición legal deba darse a los “envases” como activos fijos,

lo cierto es que ante tal previsión legal, la sociedad demandante contabilizó y declaró la pérdida de los envases dados de baja, en el entendido de que por su naturaleza habría lugar a la deducción por la pérdida de tales bienes y es ahí donde radica la diferencia de criterios sobre el derecho aplicable. Circunstancia que hace improcedente la sanción por inexactitud impuesta. Se confirma entonces la sentencia apelada.

9 de diciembre de 2004 Rad. 14575 (no procede sanción por inexactitud): en el presente caso, como lo señaló la Sala al resolver una controversia entre las mismas partes, existen errores de apreciación o diferencias de criterio entre la Administración Tributaria y la sociedad demandante, relacionados con la interpretación de los artículos 485-1 y 490 del Estatuto Tributario, que permiten suponer que se actuó bajo el convencimiento de obrar conforme a la ley, por deducir con argumentos razonables que era posible llevar como impuesto descontable la totalidad del IVA pagado en operaciones con responsables del régimen simplificado, sin omitir aquellas destinadas a las que le generaron ingresos excluidos. La sociedad [...] declaró hechos y cifras reales como impuestos descontables, pero que tenían limitaciones legales para su procedencia. Para la Sala en este caso no se presentó un desconocimiento del derecho, sino un conflicto por la equivocada interpretación que la demandante hizo de las normas aplicables. Al no existir datos falseados o desfigurados, pues la discusión se trabó en términos de la interpretación del derecho aplicable, considera la Sala, al igual que la actora, que no se configura la sanción por inexactitud, de acuerdo con el último inciso del artículo 647 del Estatuto Tributario. En consecuencia, fue acertada la decisión de levantar esta sanción.

9 de diciembre de 2004 Rad. 14396 (no procede sanción por inexactitud): en cuanto a la sanción por inexactitud, la Sala encuentra configurada en el caso bajo análisis la diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario, norma aplicable al impuesto al consumo de cervezas por remisión expresa del artículo 221 de la Ley 223 de 1995. En efecto, de lo expresado por las partes en las intervenciones realizadas a través del proceso gubernativo y ante la jurisdicción, se evidencian posiciones distintas acerca de los factores de determinación de la base gravable, que es precisamente el hecho que originó el mayor impuesto determinado, base de la sanción por inexactitud impuesta.

3 de junio de 2004 Rad. 13225. (no procede sanción por inexactitud): aprecia la Sala que en el presente caso existió una diferencia de criterio sobre la interpretación del derecho aplicable, que exime a la actora de la imposición de la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que en efecto el pronunciamiento jurisprudencial ilustrativo del alcance de la expresión de la ley evidencia la posibilidad de interpretaciones diversas de donde se colige que la decisión tomada por el Tribunal de instancia de levantar la sanción impuesta por la omisión de un factor de la base es correcta, por cuanto viene a ser aplicación de lo previsto en el último inciso del artículo 647 del Estatuto Tributario, que determina 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, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre

que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

22 de abril de 2004 Rad. 13935 (sí procede sanción por inexactitud): al respecto considera la Sala que le asiste razón a la demandada por cuanto, como ya quedó establecido claramente, no podía solicitar la sociedad una deducción en el año 1996, por una terminación de actividad que ocurrió en el año siguiente. No se presenta entonces una diferencia de criterios entre la Administración y la contribuyente, sino una clara violación por la última del artículo 143 del Estatuto Tributario, por lo que al incluir una deducción inexistente para el año gravable de 1996 generó un menor impuesto a pagar, circunstancia que da lugar a imponer sanción por inexactitud. También comparte la Sala lo anotado por la demandada sobre el artículo 647 del ET, ya que en este no se consagra factor alguno de proporcionalidad que permita graduar esta sanción, pues su liquidación se realiza con fundamento en los montos de los conceptos rechazados. Por estas razones, de acuerdo con el concepto del Ministerio Público, prospera el recurso interpuesto por la demandada y en consecuencia la Sala revocará la sentencia impugnada y en su lugar denegará las súplicas de la demanda.

11 de marzo de 2004 Rad. 13673 (no procede sanción por inexactitud): frente a la sanción por inexactitud, la Sala observa una diferencia de criterios entre la Administración Tributaria y la entidad demandante, relacionada con la interpretación de las normas, discrepancia que pudo tener origen en la actuación de la Superintendencia Bancaria, por lo cual se accederá a levantar la sanción liquidada por la entidad, de conformidad con lo dispuesto en el último inciso del artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993.

29 de enero de 2004 Rad. 13582 (sí procede sanción por inexactitud): en cuanto hace a la sanción por inexactitud, se observa que en la demanda se solicitó expresamente declarar que la sociedad actora no estaba obligada al pago de la sanción impuesta en los actos acusados, por lo que no puede aceptarse el argumento de la recurrente según el cual afirma excedió el Tribunal el petitum demandatorio al decidir sobre la misma. Sin embargo la Sala no encuentra razones para decretar por este aspecto la nulidad de los actos acusados, pues de una parte no se evidencian diferencias de criterio respecto del derecho aplicable, como causal de exoneración de la sanción, y por otra, no presenta la demandante razones que justifiquen el hecho de haber pretendido deducir en su declaración de renta del año 1996 una pérdida que por disposición expresa de la ley era improcedente. Así que se entiende configurada en el caso bajo análisis la inexactitud en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

3 de diciembre de 2003 Rad. 13696 (no procede sanción por inexactitud): En el presente caso la Sala considera que se presentó diferencia de criterios respecto del derecho aplicable entre la Administración y la sociedad actora. Aunque no tuvo prosperidad el argumento presentado por la sociedad [...] para desvirtuar la adición de ingresos, existía una sustentación fuerte que permite concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable aunque equivocado la llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, lo mismo se puede decir del cálculo de la deducción teórica, por lo que no es procedente la sanción por inexactitud y en consecuencia se confirmará la Sentencia del Tribunal en cuanto accedió a levantarla.

13 de noviembre de 2003 Rad. 13646 (no procede sanción por inexactitud): En el presente caso existe diferencia de criterios frente al derecho aplicable porque la posición de la parte demandante se basó en la interpretación de una serie de disposiciones, como si fueran aplicables al impuesto sobre las ventas, que aunque equivocadas, permiten suponer que se actuó bajo el convencimiento de obrar conforme a la ley. En consecuencia, fue acertada la decisión de levantar la sanción por inexactitud.

12 de noviembre de 2003 Rad. 13493 (no procede sanción por inexactitud): Advierte la Sala que según el artículo 647 del Estatuto Tributario no hay lugar a la aplicación de la sanción por inexactitud cuando se presenten diferencias de criterio entre la administración y el contribuyente, sobre el derecho aplicable. En el sub examine este requisito se presenta por cuanto la exclusión que pretendió hacer se funda en una serie de disposiciones que interpretó como aplicables al régimen del IVA, interpretación que se sustenta en que el hecho generador no se cumple. Así las cosas, el a quo acertó al levantarla.

12 de noviembre de 2003 Rad. 12450 (no procede sanción por inexactitud): la diferencia de criterios entre la Administración y la contribuyente surge respecto de la interpretación que debía darse a la norma que consagra el beneficio de la exclusión del gravamen, situación que se hace evidente, pues precisamente es el origen de la controversia que ha suscitado diferentes posiciones acerca de los presupuestos que hacen viable la exclusión del gravamen.

17 de septiembre de 2003 Rad. 13301 (no procede sanción por inexactitud): en cuanto a la sanción por inexactitud se levanta con fundamento en lo dispuesto en el artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993 que en

su último inciso prevé que no se configura cuando existan diferencias de criterios entre la administración y el declarante relativas a la interpretación del derecho aplicable que es lo que ocurre en el caso en estudio, por cuanto aunque las cifras no aparecen completas en la declaración revisada, ello se funda en el convencimiento del ISS de no ser sujeto pasivo del tributo local.

12 de mayo de 2003 Rad. 13035 (no procede sanción por inexactitud): revisada la actuación surtida en sede administrativa y ante esta jurisdicción, para la Sala es evidente que existe diferencia de criterio acerca del derecho aplicable (activos fijos-bienes de capital) por lo cual hizo bien el *a quo* al levantar la sanción por inexactitud.

5 de mayo de 2003 Rad. 13183 (sí procede sanción por inexactitud): la controversia que se presentó entre la Administración y el demandante no cumplió estos requisitos. En efecto, la diferencia se presentó entre un criterio jurídico fundado en la ley y un criterio personal carente de respaldo legal, puesto que no es por una interpretación errada que gastos causados en un año fiscal se imputan a otro “por razones de orden práctico”, como lo sostiene en abierta contradicción con los artículos 104 y 105 del Estatuto Tributario; que intereses moratorios u otros gastos que no tienen relación de causalidad con la actividad productora de la renta, al igual que sanciones impuestas por la Superintendencia de Sociedades, los presente como expensas necesarias deducibles, con desconocimiento del artículo 107 *ibídem* o se solicite como reducción el IVA pagado por la adquisición de bienes de capital para ser utilizados por otra sociedad y que por ello no guardan relación de causalidad con la actividad económica. Así las cosas, el impuesto de renta que liquidó el contribuyente por un menor valor

es consecuencia de la no aplicación de las normas pertinentes que son obligatorias y por ende no es de su arbitrio desconocerlas so pena de asumir las consecuencias previstas en la ley, por lo cual se hizo acreedor a la sanción por inexactitud.

10 de octubre de 2002 Rad. 12930 (no procede sanción por inexactitud): en el caso de autos encuentra la Sala que los datos declarados por la actora son ciertos y verdaderos y que el menor impuesto que se liquidó obedeció a una diferencia de criterios sobre un punto particularmente de derecho, considerando, en consecuencia, la improcedencia de la sanción impuesta por la administración.

23 de agosto de 2002 Rad. 12432 (no procede sanción por inexactitud): en relación con la sanción por inexactitud, la Sala considera que la actuación del contribuyente se originó en una diferencia de criterios con la Administración sobre la aplicación al caso concreto del artículo 490 del Estatuto Tributario sin que por otro lado se haya establecido que los hechos y cifras denunciados no sean completos y verdaderos. En estas condiciones, de conformidad con el artículo 657 *ibídem*, no procede la aplicación de sanción por inexactitud y por consiguiente se levantará.

5 de agosto de 2002 Rad. 12698 (no procede sanción por inexactitud): respecto a la sanción por inexactitud impuesta, según la administración tributaria, por declarar un menor valor de sus ingresos gravables en comparación con los ingresos certificados por el revisor fiscal que incluían la totalidad de la corrección monetaria, conducta sancionable conforme al artículo 101 del Decreto 807 de 1993, la Sala estima que existe una diferencia de criterios respecto a la interpretación del derecho aplicable, referente

a la parte exenta aplicable para efectos del impuesto discutido, aspecto que hace impropio su imposición. De acuerdo con lo previsto en el inciso final del artículo 101 del Decreto 807 de 1993, no se considera viable la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio, “siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”. Es innegable entonces que los datos declarados por la actora son ciertos y verdaderos, y que el menor impuesto que a la postre se determinó obedeció a una diferencia de criterios sobre un punto eminentemente jurídico.

3 de julio de 2002 Rad. 12580 (no procede sanción por inexactitud): se comparte la decisión del tribunal en cuanto confirmó la legalidad de las glosas oficiales, que rechazaron la deducción solicitada por la sociedad actora en su declaración de renta relativa al año gravable de 1996, por cuanto se encontraba soportada en inversiones efectuadas en los años de 1981 a 1986, cuyo lapso para traerlas era de cinco años, contados a partir de su realización y, por ende, ampliamente vencidos para la fecha en que se efectuó la absorción de la sociedad que incurrió en dichas erogaciones. De manera que es claro que la deducción solicitada por la actora era inexistente para el año gravable de 1996, por lo que debe mantenerse su rechazo. Ahora bien, en relación con la sanción por inexactitud, la Sala comparte el concepto del Ministerio Público en cuanto no procede su imposición por tratarse de una diferencia de criterio sobre el derecho aplicable, tal como lo advirtió el Tribunal.

23 de mayo de 2002 Rad. 12609 (no procede sanción por inexactitud): esta Corporación comparte el criterio de la entidad demandada para rechazar la deducción

de las donaciones realizadas por la sociedad actora en el año 1996, toda vez que las certificaciones aportadas por las universidades beneficiarias no permiten acreditar el cumplimiento de los requisitos legales, por lo que deberá revocarse la sentencia impugnada. En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta por la administración tributaria, se observa que existe una diferencia de criterios en torno al alcance del derecho aplicable, por lo que es procedente levantarla, de conformidad con lo dispuesto en el último inciso del artículo 647 del Estatuto Tributario.

26 de abril de 2002 Rad. 12576 (no procede sanción por inexactitud): en relación con la sanción por inexactitud, impuesta a la sociedad en cuantía de [...], la Sala considera cabalmente reunidas las previsiones contenidas en el inciso 2° del artículo 647 del E.T., impeditivas de su aplicación, al tratarse de una verdadera diferencia de criterios en torno al derecho mismo y al alcance del aplicable.

1 de febrero de 2002 Rad. 12522 (no procede sanción por inexactitud): levanta la sanción por inexactitud porque la inclusión del descuento en forma equivocada, evidentemente, se originó en una diferencia de criterio al interpretar las normas jurídicas aplicables, lo cual está erigido en el artículo 647 del Estatuto Tributario como eximente de la sanción.

1 de diciembre de 2000 Rad. 10867 (sí procede sanción por inexactitud): no procede dar aplicación al inciso final del artículo en mención y que reclama la actora con fundamento en la existencia de una diferencia de criterios, pues al tenor de la disposición invocada no se considera viable la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el

declarante, “relativos a la interpretación del derecho aplicable”, y en el presente caso la diferencia de criterios radica en la naturaleza y condición de los bienes objeto de discusión. De lo anterior se desprende que el mayor impuesto determinado en los actos acusados no obedeció a una diferencia de criterios sobre un punto particularmente de derecho, sino a la calificación por parte de la administración y a la falta de prueba por parte de la actora sobre la naturaleza y condición de los bienes enajenados, lo que descarta en consecuencia que pueda accederse a levantarse la sanción por inexactitud bajo dicha pretensión.

3 de diciembre de 2001 Rad. 12373 (no procede sanción por inexactitud): en el presente caso no se presentó un desconocimiento del derecho, pues los datos suministrados fueron completos y veraces, como quiera que los ingresos por la venta de los envases y canastas fueron declarados por la sociedad, pero como excluidos, con el convencimiento de que se trataban de activos fijos, presentándose el conflicto por la equivocada interpretación del artículo 60 del Estatuto Tributario; por lo anterior, la Sala observa que no se configuró inexactitud sancionable, al quedar demostrada para la Sala la diferencia de criterios.

7 de septiembre de 2001 Rad. 12184 (sí procede sanción por inexactitud): en cuanto a la sanción por inexactitud, estima la Sala que, contrario a lo afirmado por el apoderado de la actora, con ocasión de los alegatos de conclusión, no se configura en el *sub examine* la diferencia de criterios sobre el derecho aplicable como causa de exoneración de la sanción, toda vez que no están dados los presupuestos que señala el artículo 647 del Estatuto Tributario para ello. En efecto, tal como quedó establecido, la venta de vehícu-

los usados que realiza [...], en calidad de propietario en virtud del traspaso hecho por los clientes, se entiende hecha por cuenta de [...], y conforme el artículo 438 inciso 1° del Estatuto Tributario, “[c]uando se trate de ventas por cuenta de terceros a nombre propio, tales como la comisión, son responsables tanto quien realiza la venta a nombre propio como el tercero por cuya cuenta se realiza el negocio”. Los ingresos provenientes de la venta de los vehículos usados no fueron registrados en la contabilidad de la actora, ni denunciados en su declaración de ventas, y la sociedad [...], solo registra y liquida el IVA sobre el valor de las comisiones recibidas por la venta, luego ni los hechos ni las cifras denunciados por la actora son completos y verdaderos, y por el contrario está plenamente establecida la omisión de los ingresos adicionados oficialmente, hecho sancionable con inexactitud en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

De otro lado, la adición de las ventas no surge de una diferencia de criterios en torno a la aplicación o no del artículo 438 inciso 1°, sino frente a la falta de idoneidad de los elementos probatorios y argumentaciones a través de los cuales ha pretendido la actora demostrar la existencia de instituciones jurídicas, como la novación, el contrato de consignación o estimatorio, la vinculación económica, así como la eficacia de la prueba testimonial frente a la contabilidad.

15 de junio de 2001, Rad. 11799 (no procede sanción por inexactitud): en el presente caso no se presentó un desconocimiento del derecho, pues los datos suministrados fueron completos y veraces, presentándose el conflicto por la equivocada interpretación que la demandante hizo del artículo 354 del Estatuto Tributario, pero sobre un punto que revestía tal complejidad que resultaba

posible caer en el error, además que la actora, con sus argumentos, deja en claro su convencimiento de haber actuado adecuadamente, al solicitar la deducción teórica, simultáneamente con la depreciación del ajuste por inflación.

2 de junio de 2000 Rad. 9951 (no procede sanción por inexactitud): la controversia entre la administración y la contribuyente surgió no porque la sociedad desconociera su obligación de practicar las retenciones en la fuente sobre los conceptos a que se ha venido haciendo referencia, sino en razón a las diversas interpretaciones respecto de las normas legales comentadas, en relación con el momento en que debía causarse la retención en la fuente, atendiendo los términos del contrato de franquicia, y los procedimientos seguidos para la ejecución del mismo. No se trata entonces del desconocimiento del derecho aplicable, como lo señala la apoderada de la administración en su apelación, sino de una indebida aplicación del mismo, pues se reitera lo establecido por la administración y controvertido por la sociedad, no es la aplicación o no de la retención en la fuente sobre los conceptos referidos, sino el momento en que ésta debió efectuarse.

29 de enero de 1999 Rad. 9119 (no procede sanción por inexactitud): por lo que respecta a la disparidad de criterios acerca del derecho aplicable, la Sala comparte las apreciaciones y conclusiones del Tribunal, pues evidentemente el tema de la vigencia de la exención en controversia no es tan claro como lo supone la parte demandada, no estando así llamado a prosperar el recurso de la parte actora.

6 de noviembre de 1998 Rad. 9017 (no procede sanción por inexactitud): lo ideal es que los particulares tengan certeza de los actos expedidos por la administración, pero

tal certeza no puede conducir a que la administración de impuestos mantenga inmodificables sus posiciones jurídicas, y a que no pueda reconsiderar sus criterios, expuestos por demás en relación con casos concretos, máxime si las nuevas orientaciones constituyen rectificación de acuerdo con la ley, a la cual deben acatamiento tanto el particular como el funcionario público en el ejercicio de sus funciones. Cosa distinta es que la administración tributaria, prevaliéndose del cambio de orientación en su criterio expuesto en uno o varios casos concretos, sancione por inexactitud a los contribuyentes desconociendo una diferencia de criterios no sancionable, lo cual no se compadece, como lo dice la actora, con el principio de la buena fe que se presume por mandato constitucional orienta todas las gestiones de los particulares ante la administración.

30 de abril de 1998 Rad. 8592 (no procede sanción por inexactitud): no comparte la Sala los argumentos de la demandada según los cuales se considera procedente la sanción por inexactitud, pues contrario a lo afirmado por ella no se tipifican en el *sub lite* los hechos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, para su imposición, teniendo en cuenta que la no liquidación y pago del impuesto de remesas en la vigencia fiscal de 1990, así como la pretendida deducción por diferencia en cambio, responden a diferencias de criterio sobre el derecho aplicable como en efecto se evidencia a través del debate administrativo y ante la jurisdicción.

13 de marzo 1998 Rad. 8721 (no procede sanción por inexactitud): la Sala considera que efectivamente se configuró un error de apreciación, constitutivo de discrepancia conceptual en cuanto al derecho aplicable a la índole del ingreso percibido por el actor, pues entendió éste que dicha suma no era

constitutiva de renta ni ganancia ocasional, por tener el carácter de indemnización por daño emergente, en los términos del artículo 127 del Decreto 187 de 1975. En cambio la Administración asumió dicho pago como gravable y no acertó a definir si la norma invocada por el actor regía y le era aplicable. En las condiciones descritas, porque no se dan los presupuestos fácticos exigidos por el artículo 647 del Estatuto Tributario, no habrá lugar a sanción por inexactitud, dado que no hubo omisión de ingresos. Como ya se dijo, el debate se originó en una diferencia de criterios sobre la interpretación de la normatividad aplicable, conducta que no es sancionable.

6 de febrero de 1998 Rad. 8706 (no procede sanción por inexactitud): para la Sala, teniendo en cuenta que efectivamente el hecho que motivó la actuación de la administración objeto de la presente demanda, fue la diferencia en la interpretación de las normas que regulan las rentas exentas de los oficiales de reserva de primera y segunda clase de la Armada Nacional, y por cuanto las cifras discutidas no fueron ocultadas por el actor, procede el levantamiento de la sanción por inexactitud impuesta en la suma de \$18.032.787. Con fundamento en lo anterior no encuentra la Sala motivo para imponer una sanción de tal entidad, más cuando se encuentra plenamente demostrado que el contribuyente en su calidad de asalariado pagó por impuesto de renta lo que la entidad naviera le retuvo en la fuente por el año gravable de 1990, por ello la sanción liquidada quebrantaría el espíritu de justicia consagrada en la norma tributaria.

14 de noviembre de 1997 Rad. 8542 (no procede sanción por inexactitud): la sanción impuesta por la administración tuvo origen en el desconocimiento de los impuestos

descontables, incluidos por el contribuyente en su declaración privada. También que la actora relaciona identificando los bienes adquiridos y probados idóneamente sus costos, no existiendo discusión alguna entre la administración y el declarante sobre ello. La discusión existente se centra en el tratamiento dado a estos, los cuales consideró la primera como adquisición de activos fijos, artículo 60 del Estatuto Tributario y en cambio el segundo como adquisición de bienes corporales muebles, lo cual le otorgaba el derecho a cancelar el IVA pagado por su adquisición, y dando aplicación al artículo 485 del Estatuto tributario los calificó así en su declaración privada. Esta circunstancia constituye diferencia de criterio entre la administración y el contribuyente, la cual no da lugar a la sanción por inexactitud que consagra el inciso primero del artículo 647 *ibídem*, sino que se ubica en la exención contemplada en el inciso final de la misma que exonera de tal sanción. En este orden de ideas, no podía la administración imponer la sanción discutida por cuanto ésta no se ajusta a los presupuestos exigidos por la norma legal.

14 de febrero de 1997 Rad. 8090 (no procede sanción por inexactitud): no hubo denuncia de gastos inexistentes, ni siquiera falta de comprobación de los mismos, pues el problema de rechazo del gasto estaba referido a una diferencia de criterio entre la administración y el contribuyente acerca de la procedencia del pago de honorarios a los socios de la compañía, circunstancia que a la luz del artículo 647 del Estatuto Tributario no configura inexactitud.

17 de mayo de 1996 Rad. 7490 (sí procede sanción por inexactitud): no encuentra mérito la Sala para revocar la sentencia de primera instancia en este aspecto y tampoco

co lo halla en relación con la sanción por inexactitud, toda vez que sí existió en el ejercicio gravable de 1987 la omisión de un ingreso causado, que debió declararse, sin que resulten válidos los argumentos de la actora tendientes a configurar una diferencia de interpretación de las normas tributarias, pues éstas en su tenor literal son claras y no dan lugar a interpretaciones equivocadas en materia de causación del ingreso que permitan inferir diferencias de criterios.

13 de diciembre de 1995 Rad. 7158. (sí procede parcialmente sanción por inexactitud): Respecto a esta sanción, la Sala observa que debe mantenerse en lo referente a los siguientes puntos: bonificaciones, y parcialmente en las retenciones en la fuente, puntos respecto de los cuales se configuran las conductas consagradas en el artículo 647 del Estatuto Tributario como constitutivas de inexactitud, puesto que se trata de deducciones improcedentes, no así con relación a los gastos sin relación de causalidad, en los cuales, a juicio de la Sala, se ha configurado la diferencia de criterios que alega el demandante y que de conformidad con el inciso 6° de la citada norma, es exonerativa de la sanción por inexactitud.

7 de abril de 1995 Rad. 5998 (sí procede sanción por inexactitud): en relación con la sanción por inexactitud, la Sala procederá a revocar la decisión del Tribunal en cuanto ordenó levantarla, toda vez que dentro del *sub lite*, así como lo precisó el señor Procurador Tercero delegado, no se presentaron diferencias de criterio entre la administración y la actora, sino la inclusión de un descuento tributario inexistente, en virtud de la derogatoria expresa que de dicho beneficio se efectuó a través del artículo 108 de la Ley 75 de 1986, como se explicó en el primer punto de esta providencia, resultando por

ello procedente la aplicación de la sanción consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

17 de febrero de 1995 Rad. 5852 (sí procede sanción por inexactitud): la Sala comparte los puntos de vista expuestos por la administración tributaria y por lo tanto habrá de revocar la decisión del Tribunal en razón de que en el *sub examine* no se presenta diferencia de criterios puesto que las respectivas normas indican claramente qué se entiende por ingresos netos [...] con los reembolsos de gastos de administración y de siniestros, con los costos de exceso de pérdidas ni con las comisiones sobre primas aceptadas, pues la ley solo permite detraer de tales ingresos netos las primas diferentes de las retenidas y el valor del reintegro de la reserva técnica o matemática, si estuviere incluida en el cálculo de los ingresos.

20 de septiembre de 1991 Rad. 2237 (sí procede sanción por inexactitud): el largo y complejo proceso recorrido para determinar finalmente el impuesto a cargo de la compañía ha demostrado que tanto en su declaración como en su contabilidad incurrió en claras causales sancionables, pues no puede negarse que cuando la sociedad, desconociendo abiertamente la ley disminuyó el valor de ventas con el monto de las mercancías recuperadas por incumplimiento del deudor, desfiguró el carácter del ingreso; cuando le dio a provisiones no deducibles legalmente el carácter de gasto cargándolos a la cuenta de gastos; cuando omitió denunciar el ingreso por venta de cartera; cuando incluyó una pérdida por la venta de la misma, siendo ésta no deducible, y en fin en los demás cargos no desvirtuados, no por diferencia de criterio, significa que utilizó dichos datos equivocados, incompletos y desfigurados que hubieran incidido en la

determinación de un menor impuesto de no haberse realizado la acción de fiscalización. Es por ello que se hace acreedora a la sanción por inexactitud prevista en la ley, obviamente sobre los factores no aceptados, independientemente del elemento intencional o culposo de su conducta.

19 de abril de 1991 Rad. 2981 (sí procede sanción por inexactitud): la conducta se tipifica cuando el contribuyente declare datos básicos falsos, incompletos o inexistentes y en el caso materia de controversia la partida solicitada como descontable en el primer bimestre de 1978 resulta inexistente, como quiera que ésta ya había jugado como costo en la declaración de renta. Y, por ello, como claramente lo advirtió en su primer alegato la defensora de la administración, la Compañía no pudo comprobar en ningún momento que hubiera hecho las modificaciones necesarias en sus registros contables para efectuar el ajuste a cero \$ -0- sencillamente porque los impuestos pagados los había tratado como costo, descontándolos para determinar su utilidad. Es claro para la Sala que la Compañía trató de utilizar una posición ambigua con la que pretendió obtener un doble beneficio fiscal con los impuestos descontables: tratándolos como costo diciéndose “no causante” del Impuesto a las Ventas y luego pidiendo su devolución, diciéndose “exenta”. Ningún derecho a este doble tratamiento le daba la circunstancia de haber sido demandada la nulidad de la posición 09.01 (café) por considerarse ilegal (como evidentemente la decretó posteriormente esta Corporación) pues los reglamentos deben obedecerse mientras no sean derogados por la entidad que los expidió o anulados o suspendidos por esta jurisdicción.

Por otra parte, el efecto de los fallos de nulidad a la situaciones no consolidadas se

relacionan con las que están *sub judice* ante la misma jurisdicción, pero este efecto que ha reconocido la jurisprudencia no puede ser carta blanca para que los administrados manejen a su acomodo la ley mientras se decide sobre la legalidad de sus reglamentos. Se repite: éstos deben cumplirse y los administrados tienen acciones particulares para reclamar sus derechos. Al contrario de lo que aceptó el Tribunal, la situación legal era clara y la solicitud de descuentos improcedentes, no solo sin cumplir los respectivos requisitos sino confesando paladinamente su ambigua posición, justificaba la sanción por inexactitud plenamente. Adicionalmente para la Sala resulta inexplicable que el Tribunal haya ordenado “reintegrar” la sanción que levantó y con ajuste de valor según el art. 178 del CCA. Esta orden (numeral 2 de la sentencia) es doblemente equivocada porque no hubo “pago” de la sanción sino garantía bancaria (fl. 36) y porque las ordenes de reintegro de impuestos no se manejan como las condenas a que se refiere el artículo 178 sino por la norma especial de las devoluciones del artículo 140 del CCA.

2 de febrero de 1990 Rad. 1764 (sí procede sanción por inexactitud): la sanción impuesta “en base al mayor valor de los impuestos determinados como el resultado del rechazo de las compras no comprobadas” (según explicación oficial) fue impugnada por el actor con el argumento único de falta de aplicación del art. 49 del Decreto 3803 de 1982 que excluye del concepto de inexactitud los “errores de apreciación o diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y los contribuyentes”, circunstancia que no se daba en este caso y menos aún la condición requerida por la misma norma relativa a que “los hechos y las cifras sean completos y verdaderos”, lo cual estuvo lejos de cum-

plirse según los resultados de la inspección a la contabilidad.

II. Derroteros fijados por la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado

De la jurisprudencia presentada se extraen los siguientes criterios jurisprudenciales en torno a la sanción por inexactitud:

- La diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, y tiene como requisito que los hechos y cifras declarados en la autoliquidación tributaria sean veraces y completos; este es un hecho que se reconoce en la totalidad de las sentencias del Consejo de Estado.

- Siempre procede la diferencia de criterios cuando la norma produzca diversas interpretaciones y éstas resulten razonables a juicio del juez contencioso administrativo; en ese contexto se somete a las partes a un acentuado criterio de discrecionalidad por parte del fallador quien establecerá si la discrepancia entre el fisco y el sujeto pasivo parte de

una argumentación sólida que aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable, de lo contrario la jurisdicción considerará que hay un claro desconocimiento de las normas tributarias o del derecho procedente.

Sí es razonable: expedientes 16779, 16867, 16537, 16956, 17390, 16340, 16165, 16766, 16054, 15839, 15299, 14937, 15907,

15282, 14514, 15036, 14349, 14251, 14803, 14725, 14837, 14928, 13873, 14281, 14575, 14396, 13225, 13935, 13582, 13696, 13493, 12450, 13035, 12930, 12432, 12698, 12576, 12522, 12373, 11799, 9951, 9119, 8592, 8721, 8706, 8542, 8090. No es razonable: expedientes 17270, 17032, 16527, 16328, 15123, 15014, 15022, 14279, 13183, 10867, 12184, 7158, 5998.

- Aunque solo hay dos pronunciamientos en este sentido, vale la pena traer su contenido por lo cándido que resulta para levantar la sanción por inexactitud, “en efecto de lo expresado por las partes en las intervenciones realizadas a través del proceso gubernativo y ante la jurisdicción, se evidencian posiciones distintas” (Exp. 14928 y 14396).

- La sanción por inexactitud procede siempre que no se haya incluido ingresos en la declaración tributaria, aunque tal comportamiento –la no inclusión– obedezca a una diferencia de criterios (Exp. 16755, 17002, 7490); salvo el caso en que se considere que la diferencia de criterios está en la calidad o no de sujeto pasivo del impuesto (Exp. 17362, 13301).

- La sanción por inexactitud no es consecuencia directa del desconocimiento por parte de la administración o del juez contencioso administrativo de costos, gastos, deducciones, descuentos, exenciones, no sujeciones; siempre que los hechos y cifras denunciados por el sujeto pasivo sean completos y verdaderos, y la actuación del sujeto pasivo obedezca a una interpretación razonable del ordenamiento (Exp. 16779, 16867, 16537, 16956, 17390, 16340, 16165, 16766, 16054, 15839, 15299, 14937, 15907, 15282, 14514, 15036, 14349, 14251, 14803, 14725, 14837, 14928, 13873, 14281, 14575, 14396, 13225, 13935, 13582, 13696, 13493, 12609, 12522, 12580, 12450, 13035, 12930, 12432,

12698, 12576, 12522, 12373, 11799, 9951, 9119, 8592, 8721, 8706, 8542, 8090).

- No procede la sanción aunque los pagos correspondan a operaciones respecto de las cuales se carece de prueba—contable o no—o existen defectos formales en su comprobación, porque debe hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, porque esta circunstancia no implica que los pagos fueran inexistentes o falsos o que provinieran de operaciones simuladas, que son las conductas que se sancionan según el artículo 647 del Estatuto Tributario (Exp. 16886, 16663, 16729, 17254, 15282, 12432, 2237, 2981, 1764), salvo los casos de las sentencias Exp. 10867 y 12184.

- La carga de la prueba de la inexistencia de costos y gastos la tiene la administración; así las cosas, la circunstancia de que el sujeto pasivo no allegue los soportes contables no constituye prueba que permita afirmar que los respectivos costos son equivocados o corresponden a conceptos inexistentes, o que el actor hubiese consignado en su denuncia factores incompletos o desfigurados que disminuyan el impuesto a cargo o que aumentarían el saldo a favor (Exp. 16531, 12432, 2237, 2981, 1764), salvo el caso de la sentencia Exp. 10867.

- La diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable puede provenir, aun, de normas de naturaleza diferente a la tributaria, siempre que correspondan a la realidad del sujeto pasivo.

- El desconocimiento por parte de los sujetos pasivos de los pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales acerca de la normativa no es causal para la imposición de la sanción por inexactitud, puesto que se considera que dentro de las conductas

descritas en el artículo 647 del ET, no está previsto este supuesto como sancionable (Exp. 15036).

- Cuando existan pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos (no sólo de la DIAN sino de otras autoridades administrativas) dispares se configura la diferencia de criterios (Exp. 15282, 13673, 14749, 14837, 9017).

- Cuando la norma sea precisa en detalle y su desconocimiento no deje duda acerca de la responsabilidad del sujeto pasivo en la vulneración del ordenamiento, éste será sancionado con inexactitud; interesante supuesto de sanción que parte de un preconcepto del juzgador (Exp. 17032, 16328, 15014, 14146, 13935, 12184, 5852).

- En lo que atañe con la imposición de la sanción por inexactitud no existe la posibilidad de aplicar factor alguno de proporcionalidad que permita graduar esta sanción, toda vez que el artículo 647 del ET no lo prevé (Exp. 13935).

- En relación con la *no reformatio in pejus*, la inexactitud es compatible con otras sanciones, como la sanción por improcedencia de la devolución o compensación, toda vez que no se sanciona dos veces al sujeto pasivo por el mismo hecho (Exp. 17410).

- En el IVA, para configurar la diferencia de criterios en materia de impuestos descontables, son diferentes los conceptos de requisitos y de procedencia de los mismos (Exp. 16818).

- No sirve como mecanismo para desvirtuar la sanción por inexactitud, una vez se han desconocido costos o gastos por la administración, soportar más costos de los declarados, porque se debe limitar a probar sólo los costos declarados y que fueron cuestionados por la administración (Exp. 16889).

- La imputación de un saldo a favor del período anterior que no corresponda a la realidad es un factor desfigurado o equivocado que da lugar a la procedencia de la sanción por inexactitud, así ese saldo a favor imputado sea declarado improcedente por la administración con posterioridad a la presentación de la declaración por la que se impone la inexactitud (Exp. 16715).

- En el caso de la determinación del impuesto sobre la renta por renta presuntiva se configura inexactitud por excluir una partida improcedente de lo que deriva un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor, toda vez que a juicio del Consejo de Estado el artículo 189 del Estatuto Tributario es claro, motivo por el cual tal comportamiento constituye la inclusión en la declaración de datos o factores equivocados (Exp. 17032).

- En la determinación de la renta por comparación patrimonial se tipifica uno de los hechos para la imposición de la sanción por inexactitud, toda vez que el mayor valor de patrimonio líquido de una vigencia fiscal a otra permite concluir una omisión de ingresos a través de rentas que han sido capitalizadas (Exp. 15123).

- Para el caso puntual de la deducción de la pérdida en la enajenación de cartera, en la medida en que no sea procedente se considera un factor equivocado y es una conducta sancionable con inexactitud (Exp. 16652), sin perjuicio de que en otros casos se considere que no es procedente la sanción (Exp. 15962).