

**REPÚBLICA DE COLOMBIA**



**TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SAN ANDRÉS  
PROVIDENCIA Y SANTA CATALINA**

San Andrés Isla, Diecinueve (19) de julio de dos mil doce (2012)

MAGISTRADO PONENTE: JOSÉ MARÍA MOW HERRERA

**EXPEDIENTE No. : 05-001-23-31-000-2000-04244-00**

**ACCIÓN : NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL  
DERECHO**

**DEMANDANTE : INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. E.S.P.**

**DEMANDADO : U.A.E. DIAN -**

Procedente del Tribunal Contencioso Administrativo de Antioquia, en desarrollo de lo dispuesto en materia de descongestión en los Acuerdos Nos. PSAA11-8151 del 31 de mayo de 2011, PSAA11-9100 del 23 de diciembre de 2011 y PSAA12-9540 del 21 de junio de 2012, proferidos por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, se encuentra el proceso de la referencia en punto de dictar sentencia, a lo cual procede la Sala de Decisión de esta Corporación, dentro del proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho incoado, a través de apoderado judicial, por INTERCONEXIÓN ELÉCTRICA S.A. E.S.P. contra la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, con el objeto que se declare lo siguiente

**PRETENSIONES**

*“1. Se declare la nulidad parcial dada la improcedencia de la imposición de la sanción por inexactitud, del acto administrativo complejo, integrado por la Liquidación oficial de revisión No. 900085 de fecha 9 de abril de 1999, proferida por la División Liquidación de Administración de Impuestos de Medellín, notificada por correo en la misma fecha, y la Resolución Recurso de Reconsideración No. 900004 de junio 27 de 2000, proferida por la División jurídica de la misma administración, notificada personalmente el día 4 de julio del presente año. En virtud de ello, se modifique el acto administrativo demandado, disminuyendo la Liquidación Oficial en el monto de la sanción por inexactitud, esto es, en \$750.021.000.*

*2. Se condene a la Nación Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a título de restablecimiento del derecho, a restituir a Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P., como daño emergente, \$750.021.000, correspondientes al monto de la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados, la cual fue*

*descontada de la devolución hecha a ISA por la DIAN, mediante Resolución de Cumplimiento No. 020 de agosto de 2000.*

*4. Que igualmente a título de restablecimiento del derecho, como reparación de lucro cesante, se condene a la Nación Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a pagar a Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P., la actualización de las sumas a cuyo pago se condene como daño emergente, desde la fecha en la cual se realizó la compensación, hasta la fecha en que se haga efectiva la devolución por parte de la demanda.”*

## **2. HECHOS**

1. Que el día 12 de abril de 1996, la sociedad INTERCONEXION ELECTRICA S.A. E.S.P., presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 1995, determinándose un saldo a pagar por valor de \$17.870.482.000.

2. Señala que posteriormente, con fecha 3 de abril de 1998, la sociedad presentó proyecto de corrección a la declaración de renta por la anualidad 1995, estableciéndose un saldo a favor de \$2.362.807.000, resultante de rentas exentas de conformidad con el artículo 97 de la ley 223 de 1995, proyecto que fue aceptado mediante Liquidación Oficial de corrección No. 381 de octubre 2 de 1998.

3. La División para el Control y Penalización Tributaria (Hoy División de Fiscalización) profirió el Requerimiento Especial No. 59-11-48-379-203 el 24 de noviembre de 1998, proponiendo modificar mediante liquidación oficial de revisión la liquidación privada de la declaración de renta y complementarios por el año fiscal de 1995 a la sociedad demandante.

4. Dentro del término legal, se dio respuesta al requerimiento, en donde se sostuvo que, no estaba obligada a declarar rentas exentas por todo el año gravable 1995.

5. La División de Liquidación previo análisis de los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento, concluyó que la sociedad no desvirtuó las glosas por lo que modificó a través de la liquidación oficial de revisión No. 900085 del 9 de mayo de 1999 el denuncia rentístico por la anualidad de 1995.

6. Declarándose inconforme con la anterior decisión, el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración el cual fue resuelto mediante resolución No. 900004 de junio 27 de 2000, modificando la actuación impugnada.

## **NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN**

El apoderado judicial del demandante, invoca como violado el Artículo 647 del E.T., que contempla la sanción por inexactitud en las declaraciones tributarias, en la cual, dicha sanción fue impuesta a ISA, por la Administración Tributaria, en la Liquidación Oficial de Revisión 900085 del 09 de abril de 1999 y confirmada parcialmente en la Resolución Recurso de Reconsideración No. 900004 de junio 27 de 2000, acto en el cual se redujo su monto de \$31.741.629 a \$750.021.000.

Señala que, al liquidar la sanción por inexactitud a ISA, violaron lo dispuesto en la citada norma, toda vez que desconocen que entre ISA y la DIAN, existía una diferencia en torno a la aplicación en el tiempo de la normatividad tributaria, dada la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995, siendo dicha diferencia de criterio la que motivó la liquidación oficial, respecto del denuncia rentístico de 1995.

Sostiene que, la diferencia de criterio no es más que diversidad de opiniones o entendimientos sobre una misma materia, por lo tanto, no entienden el motivo por el cual la Administración de Impuestos, continuó pretendiendo desconocer la existencia de una diferencia de criterio, cuando en todo el texto de la Resolución del Recurso de Reconsideración No. 900004, se alude a la manera en que ISA interpretó la normatividad tributaria al presentar su declaración de Renta de 1995 y su solicitud de corrección.

Concluye que, ISA al presentar su declaración de renta por el período 1995 y al solicitar la corrección de la misma, obró bajo un recto entendimiento de la normatividad tributaria, producto de un análisis juicioso de la misma; por ello, al momento de efectuarse la Liquidación Oficial de Revisión, no debió liquidarse sanción alguna, pues las modificaciones obedecían, no a que la empresa hubiese tenido la intención de defraudar el fisco nacional, sino a la diversidad entre su interpretación y la de las oficinas de impuestos en torno a la normatividad aplicable a ISA en materia de impuesto de renta por la vigencia fiscal 1995.

## **CONTESTACION DE LA DEMANDA**

La apoderada judicial de la entidad demandada, al contestar la demanda, solicita que, se inhíba para conocer de fondo, luego que se declare probada la excepción de inepta demanda por la indebida acumulación de

pretensiones, por cuanto las pretensiones son antagónicas y excluyentes entre sí, pues con la demanda se pretende mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación de revisión una “condena” a título de restablecimiento del derecho, consistente en el reintegro de una suma de dinero compensada mediante otro acto (Resolución 20 de agosto 1° de 2000).

Señala que, confunde en una pretensión dos actuaciones administrativas distintas e independientes entre sí, como son pretender la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión y como restablecimiento del derecho una supuesta “condena” consistente en el reintegro de una suma compensada mediante otro acto administrativo (Resolución No. 020 de agosto 1° de 2000) contra el cual no ha ejercitado acción jurisdiccional alguna, pretensiones que son incongruentes, pues si se pretende la nulidad de la liquidación de revisión, no puede pretenderse que se condene a la Nación al reintegro de unas sumas compensadas en un acto completamente distinto, que nada tiene que ver con el mayor valor determinado por concepto de la sanción por inexactitud de la liquidación de revisión, sin existir relación de causalidad entre los actos (Liquidación de revisión y Resolución de cumplimiento).

Que además, el restablecimiento del derecho es una consecuencia de la declaratoria de nulidad del acto administrativo que ha vulnerado ese derecho, de ahí que no pueda pretenderse el restablecimiento del derecho respecto de un acto administrativo que no tiene, relación de causalidad con el derecho que se considera vulnerado, de igual forma, el fin determinante del ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., es precisamente el restablecimiento del derecho transgredido por el acto que se acusa, el cual se traduce en la petición de reparación del daño que con él se ocasionó, o bien mediante su simple declaratoria de nulidad, restableciendo automáticamente el derecho vulnerado haciendo cesar los efectos del mismo o prevenir los efectos lesivos que de su aplicación puedan derivarse.

Que si pretendía como restablecimiento del derecho, el que se le restituyera el valor de la sanción por inexactitud determinada en la liquidación de revisión No. 900085 de abril 9 de 1999, compensada mediante Resolución de cumplimiento No. 020 de agosto 1° de 2000 por la autoridad tributaria, debió pedirse la nulidad de la liquidación oficial de revisión, y muy aparte solicitar la reparación directa para declarar la responsabilidad patrimonial, de naturaleza extracontractual a cargo del Estado.

De otra parte sostiene que, las pretensiones no son consecuentes con el tipo de acto cuya nulidad se pretende, pues la sentencia con la que se declara la nulidad de un acto administrativo en materia tributaria, bien sea que hubiere determinado un impuesto, una sanción o hubiere decidido de un saldo a favor es de carácter declarativo no condenatorio.

Infiere que, la entidad actora no tenía derecho a las exenciones por todo el año gravable 1995, como lo hizo, sino en una proporción por el mes de diciembre del mismo año, escudándose en una interpretación que tuvo de los pronunciamientos de la Corte Constitucional (Sentencias C-185 de 1997 y de marzo 5 de 1998), para entender que las normas favorables a contribuyentes se aplican de manera inmediata por todo el período gravable, situación que no corresponde a la situación real de la demandante, de donde se desprende con meridiana claridad que sí incluyó exenciones inexistentes, a partir de los cuales, determinó un mayor saldo a favor por la vigencia fiscal discutida.

Sostiene que, el demandante quiere hacer ver que hubo diferencia de criterio por cuanto la modificación obedeció a la discusión sobre la aplicación en el tiempo de la exención consagrada en la ley 223 de 1995, lo cual generó interpretaciones tan diversas que ameritó pronunciamientos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado al respecto.

Recalca que, se configura la sanción por inexactitud, pues de ninguna manera surge de las normas aplicables confusión, o difícil comprensión sobre las mismas, que permitan que haya diferentes interpretaciones sobre las normas que consagraron la exención a las entidades de servicios públicos domiciliarios, tampoco puede aducir que, el ente fiscal tiene claridad en torno a la existencia de una diferencia sustancial entre su interpretación de la normatividad aplicable a ISA en la liquidación del impuesto de renta por el año debatido, pues precisamente la misma entidad fiscal, ha sido consistente desde que se publicó la ley 223 de 1995 respecto a las exenciones, que no había lugar a diferencia de criterio, pues lo que se presenta es una errada y acomodada interpretación de las normas, para justificar la corrección que de la liquidación privada efectuó para incluir exenciones a las que no tenía derecho, de acuerdo con las normas vigentes durante ese año y cuya procedencia es diamantinamente clara, frente a las cuales no se podía predicar diferencia de criterios o errores de apreciación.

Manifiesta que, la diferencia de criterio se aplica cuando el contribuyente y la DIAN discrepan sobre la interpretación de una misma norma, más no

cuando el contribuyente a su arbitrio aplica una norma diferente a la que lo obliga realmente para efectos de conveniencias y en el presente caso, el demandante incluyó exenciones a las que no tenía derecho, no pudiéndose argumentar válidamente que la actuación indebida del contribuyente obedece una diferencia de criterio.

Que así las cosas, los fundamentos del actor resultan desacertados, pues con el proceder asumido por éste, se alteró información plasmada en el denuncia rentístico de 1995 por él presentado, configurándose plenamente una de las causales para que se configure la sanción de inexactitud.

Concluye que, la actuación oficial no desconoció el precepto contenido en la norma y que el demandante estimó violada, por lo tanto, solicita se denieguen las súplicas de la demanda, y por el contrario se proceda a confirmar la actuación emanada de la autoridad por encontrarse ajustada a derecho.

### **TRÁMITE PROCESAL**

La demanda fue presentada ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Antioquia, el cual mediante auto del 15 de noviembre, dispuso su admisión. (Fl. 126 del cuaderno principal).

La Entidad demandada, a través de apoderada judicial contestó oportunamente la demanda, el 09 de abril de 2002. (Folios 128 a 138 del cuaderno principal)

Mediante auto del 02 de mayo de 2002, se abrió a pruebas el proceso. (Folio 148 del cuaderno principal).

En auto de fecha 29 de julio de 2002, se ordenó correr traslado a las partes para alegar de conclusión. (Folio 149 del cuaderno principal). Término durante el cual, las partes allegaron sus correspondientes escritos.

De conformidad con lo dispuesto por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura en Acuerdo No. PSAA11-8151 de Mayo 31 de 2011, el expediente fue remitido a este Tribunal, y recibido el 05 de julio para emitir el correspondiente fallo.

Mediante auto de fecha 11 de Julio de 2011, esta Corporación avocó conocimiento del proceso.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La apoderada judicial de la **parte demandante**, señala que contrario a lo manifestado por la apoderada judicial de la DIAN, cuando propone que “*se declare probada la excepción de inepta demanda por la indebida acumulación de pretensiones*”, no existe la mencionada indebida acumulación de pretensiones alegada, toda vez que, tratándose de una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, se solicitó la nulidad parcial del acto administrativo complejo integrado por la Liquidación Oficial de Revisión 900085 de abril 9 de 1999 y la Resolución Recurso de Reconsideración N° 900004 de junio 27 de 2000, en el sentido de modificar el acto administrativo demandado, disminuyendo la Liquidación Oficial en el monto de la sanción por inexactitud, esto es, en \$750.021.000.

Finalmente señala que, la DIAN no ha desvirtuado el hecho de que ISA al presentar su declaración de renta por el período de 1995 y al solicitar la corrección de la misma obró bajo un recto entendimiento de la normatividad tributaria, producto de un análisis juicioso de la misma y por ello no debió liquidarse sanción alguna, pues las modificaciones obedecían, no a que la empresa hubiese tenido la intención de defraudar el fisco nacional ni al voluntario desconocimiento de una norma, sino a la diversidad entre su interpretación y la de las oficinas de impuestos en torno a la normatividad aplicable a las empresas de servicios públicos domiciliarios y sus actividades complementarias en materia del impuesto de renta por la vigencia fiscal de 1995, esto es una diferencia de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable.

Por lo anterior reitera su solicitud, que se acceda a las peticiones de la demanda, en el sentido de declarar la nulidad parcial de la actuación administrativa, por la improcedencia de sanción por inexactitud y se ordene el reintegro de las sumas compensadas.

**La apoderada judicial de la DIAN**, reitera su escrito en la contestación de la demanda, solicita se denieguen las pretensiones de la demanda y se confirme la actuación oficial.

Pide que, se declare la excepción de inepta demanda por “*La indebida acumulación de pretensiones*”, habida cuenta que, es preciso tener en cuenta cual es el objeto de la acción de restablecimiento del derecho, que no es otra cosa que se declare la nulidad del acto administrativo pues es

este su fundamento, se restablezca en el derecho conculcado y también que se repare el daño.

Señala que, relacionado con las pretensiones, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 138 del C.C.A. que establece, que cuando se ejerce esta acción deben enunciarse en forma clara y separada, distinguiendo la petición principal de las subsidiarias.

Que para el caso en estudio, es evidente que en la demanda se pretende que se anule el acto administrativo y que a título de restablecimiento del derecho se condene a la autoridad tributaria a reintegrar una suma de dinero que fue objeto de compensación mediante otro acto administrativo (resolución 20 de agosto 1° de 2000), la cual no fue discutida en sede administrativa.

Asimismo sostiene que, la inobservancia que sobre la posición de la pretensión de restablecer el derecho respecto de un acto que no tiene relación de causalidad con el derecho que se considera vulnerado da lugar a considerar la indebida acumulación de pretensiones.

Aunado a lo anterior, sostiene que las pretensiones no son consecuentes con el tipo de acto cuya nulidad se pretende, como quiera que las sentencias proferidas en materia tributaria son de carácter declarativo y no condenatorio, y aún más, hay que recordar que la regla primordial del derecho de responsabilidad, esto implica que la existencia del perjuicio es de tal transcendencia que su ausencia impide la declaratoria de responsabilidad.

Afirma que, no basta que en la demanda se hagan afirmaciones sobre la existencia del daño, porque el demandante no puede limitarse, a solicitar condena al ente fiscal sin respaldo probatorio, que por demás no puede ser valorada, por lo tanto se debe demostrar el daño, hecho que en este caso no ocurrió.

Que por mandato legal (Art. 647 del E.T.) se impuso sanción por inexactitud en razón a que la sociedad demandante incluyó dentro del formulario de la declaración de renta y complementarios exenciones inexistentes, siendo rebatida tal circunstancia por la demandante, afirmando que no incurrió en la conducta consagrada en el artículo 647 del compendio tributario, como quiera que el rechazo de las exenciones obedeció a una diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente, lo que la exonera de la inexactitud a la luz del inciso 6° de dicha disposición.

Que la inclusión de exenciones inexistentes en el denuncia rentístico encaja dentro de las conductas que la ley tributaria define como inexactitud, razón más que suficiente para que sea sancionada por inexactitud.

La diferencia de criterio que alega la accionante no se configura, como quiera que aquella versa sobre la interpretación del derecho aplicable y no sobre el desconocimiento del mismo, como lo ha dicho en abundante jurisprudencia el H. Consejo de Estado.

Reitera que, no se presentó diferencia de criterio, sino la introducción de exenciones inexistentes, desconociendo la normatividad al respecto pues en virtud de la exención incluida en el artículo 97 de la ley 223 (artículo 211 del E.T.), esta se podía aplicar a partir de su promulgación y no le reconoce efectos anteriores a su vigencia, tal como lo consagra el artículo 363 de la C.N. que dice que las leyes tributarias “no se aplicarán con retroactividad”.

Finalmente solicita a esta Corporación declararse inhibida para conocer de fondo por la excepción propuesta o en su defecto, denegar las pretensiones de la demanda y confirmar la actuación oficial.

### **CONSIDERACIONES**

Corresponde a la Sala de Decisión, determinar la legalidad de los actos administrativos conformados por la Resolución No. 900085 de 1999, mediante la cual se impuso sanción por inexactitud por valor de \$750.021.000, a la Sociedad Interconexión Eléctrica S.A. “E.S.P.”, (ISA), al imputar saldos a favor de Renta que habían sido objeto de solicitud de devolución y/o compensación anterior, así como de la Resolución No. 900004 del 27 de junio de 2003, que resolvió el recurso de reconsideración con confirmación del acto.

El actor acusa de ilegales los actos demandados por cuanto se expidieron con violación a los artículos 647 del E.T., pues considera que este artículo resulta inaplicable, dado que desconocen que entre ISA y la DIAN, existía una diferencia de criterios que motivó la liquidación oficial, respecto del denuncia rentístico de 1995.

Por su parte la demandada, solicita se declare la excepción de inepta demanda por la indebida acumulación de pretensiones, por cuanto las pretensiones son antagónicas y excluyentes entre sí, pues con la demanda se pretende mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación de revisión una “condena” a título de

restablecimiento del derecho, el reintegro de una suma de dinero compensada mediante otro acto (Resolución 20 de agosto 1° de 2000).

Asimismo señala que, en el caso concreto si resultaba aplicable la sanción por inexactitud, habida cuenta que, de ninguna manera surge de las normas aplicables confusión, o difícil comprensión sobre las mismas, que permitan que haya diferentes interpretaciones sobre las normas que consagraron la exención a las entidades de servicios públicos domiciliarios, tampoco puede aducir que, el ente fiscal tiene claridad en torno a la existencia de una diferencia sustancial entre su interpretación de la normatividad aplicable a ISA en la liquidación del impuesto de renta por el año debatido, pues precisamente la misma entidad fiscal, ha sido consistente desde que se publicó la ley 223 de 1995 respecto a las exenciones.

El problema jurídico se centra en establecer, si se ajustó a derecho la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad actora, por la existencia de diferencia de criterios con la Administración Tributaria, sobre la interpretación del art. 211 del E.T., por la anualidad de 1999.

En primer lugar, se pronunciará la Sala sobre la excepción planteada por la demandada, de inepta demanda por la indebida acumulación de pretensiones, por cuanto como señala las pretensiones son antagónicas y excluyentes entre sí. La Sala no considera configurado el medio exceptivo, toda vez que, están amparadas en lo dispuesto en el artículo 85 del C.C.A. que señala: *"toda persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo y se le restablezca en su derecho; también podrá pedir que se le repare el daño. La misma acción tendrá quien pretenda que le modifiquen una obligación fiscal, o de otra clase de devolución de lo que pagó indebidamente."*, de suerte que la posible insuficiencia en la sustentación, no torna inviable adoptar una decisión de fondo.

Planteada así la litis, procede la Sala a decidir.

### **La sanción por inexactitud**

La sanción por inexactitud opera casi siempre cuando se está frente a un requerimiento especial, la cual, consiste en que cuando un contribuyente declara datos inexactos, inexistentes o irreales, se expone a que la Dirección de Impuestos lo investigue, y de resultar probadas tales inexactitudes alegadas, se hace merecedor de la sanción respectiva.

El artículo 647 del Estatuto Tributario, que establece la sanción por inexactitud, prevé:

**“Artículo 647. Sanción por inexactitud.** Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable”.

El H. Consejo de Estado, respecto de la sanción por inexactitud, señala:

*“La Sala reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontable, retenciones o anticipos inexistentes. y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.*

*Asimismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones, como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que; si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo”.<sup>1</sup>*

## **DIFERENCIA DE CRITERIO**

La diferencia de criterio es un concepto contemplado por la legislación tributaria, que puede evitar la imposición de sanciones tributarias.

Según este concepto, cuando el hecho sancionable incurrido por el contribuyente, ha sucedido por una diferencia de criterio en la interpretación de la norma tributaria, no hay lugar a la sanción por corrección o inexactitud.

Sobre el respecto, establece el artículo 588 del estatuto tributario:

*“...Cuando el mayor valor a pagar, o el menor saldo a favor, obedezca a la rectificación de un error que proviene de diferencias de criterio o de apreciación entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos, no se aplicará la sanción de corrección.*

<sup>1</sup> Sentencia del 22 de Marzo de 2011, Exp. 17152, del Consejo de Estado.

*Para tal efecto el contribuyente procederá a corregir, siguiendo el procedimiento previsto en el artículo siguiente y explicando las razones en que se fundamenta....”*

A su vez, el artículo 647 del estatuto tributario contempla:

*“...No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos....”*

Para que se pueda alegar la diferencia de criterio, en primer lugar los hechos y valores declarados deben ajustarse a la realidad, y en segundo lugar, debe demostrarse que los hechos cuestionados sucedieron como consecuencia de una interpretación diferente más no equivocada de la ley.

El H. Consejo de Estado, sección cuarta, en sentencia de octubre 27 de 2005, expediente 14725, expuso lo siguiente:

*“De conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario, 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 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 Tribunal concluyó con base en una interpretación sistemática, que el servicio de transporte público terrestre de personas se encuentra excluido del impuesto y que atendiendo el contexto de la disposición, el servicio privado de transporte terrestre de personas se encuentra gravado. A esa misma conclusión se llegaría al verificar la historia de la norma, la finalidad del legislador e incluso al sentido que el común de las personas le han dado a las expresiones contenidas en el artículo 476 del Estatuto Tributario. En la situación que se analiza hay elementos de juicio que permiten inferir 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. Teniendo en cuenta estas circunstancias, la Sala considera que existen diferencia de criterio relativas a la interpretación del derecho aplicable que permiten levantar la sanción por inexactitud, tal como lo hizo el Tribunal.*

*En ocasiones, la redacción de la norma no es clara y lleva la confusión a la hora de interpretarla, lo que lleva al contribuyente a cometer errores de buena fe.*

*La diferencia de criterio no existe por ejemplo cuando se omiten ingresos o se incluyen costos o deducciones inexistentes; puede proceder cuando se incluyen costos o deducciones reales pero improcedentes, siempre que ese costo o deducción se haya incluido como consecuencia de una interpretación diferente que el contribuyente haya realizado de la norma, y siempre que la redacción de la norma induzca a una interpretación así.”*

En el presente caso, se tiene que Interconexión Eléctrica S.A. E.S.P., presentó su declaración de renta correspondiente al año gravable 1995, determinándose un impuesto a cargo de \$21.621.443.000 y un anticipo por \$286.664.000.

Con motivo en la exención establecida en el art. 211 del E.T. modificado por la ley 223 de 1995, art. 97, para las empresas de servicios públicos domiciliarios, la sociedad determinó rentas exentas que le generaron la liquidación oficial de corrección No. 381 de octubre 2 de 1998, en la cual se determinó un impuesto a cargo de \$1.674.818.000 y un nuevo saldo a favor de \$2.362.807.000.

La sociedad presentó solicitud de devolución por valor de \$17.870.482.000, no obstante, la División de liquidación profirió liquidación oficial de revisión No. 900085 modificando la declaración privada en los términos indicados en el requerimiento especial. Posteriormente, el contribuyente objetó la determinación oficial por desconocer las rentas exentas solicitadas, la sanción por inexactitud e interpuso recuso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión No. 900085 del 09 de abril de 1999, solicitando además que se le aplique el concepto de la DIAN No. 053930 de junio 10 de 1999 y le sea reconocido a ISA la calidad de no contribuyente del impuesto de renta y complementarios por el año gravable de 1995.

Se deduce de las anteriores lecturas que, la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos.

La Sala considera que, no se debe exonerar a la actora de la sanción por inexactitud, pues no se evidencia en el caso discutido una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, sino inclusión de rentas exentas inexistentes por todo el período gravable 1995, conducta que tipifica la norma en cita como sancionable.

La situación fáctica en el caso bajo análisis, evidencia que la División jurídica mediante resolución recurso de reconsideración No. 90004 del 27 de junio de 2000, aplicando lo señalado por la Corte Constitucional y respecto al reconocimiento de las rentas exentas, tiene que las exenciones solicitadas fueron establecidas por la Ley 223 de 1995 art. 97, norma que empezó a regir el 23 de diciembre de 1995, con dicho criterio, la exención empezó a regir solo desde el 23 de diciembre de 1995 hasta el 31 de diciembre del mismo año, es decir por 9 días.

Por lo anterior, la División jurídica determinó que el recurrente fue contribuyente únicamente por el mes de diciembre de 1995 y por lo cual,

se liquidó un impuesto a cargo de \$1.613.401.000 y una sanción por inexactitud por \$750.021, para un saldo a pagar de \$2.048.587.000.

Observa la Sala que, con anterioridad a la solicitud de corrección por diferencia de criterios las dudas que generaron la discusión fueron resueltas por la administración, pues existe pronunciamiento expreso, por lo cual, no puede alegar el contribuyente que ha hecho caso omiso de este, la diferencia de criterios, por cuanto ya la administración, ha sido reiterativa en la solución del conflicto.

Razón le asiste a la demandada cuando estima: *“En el caso de autos la inclusión de rentas exentas en su declaración tributaria por parte de la actora se dio por el entendimiento que tuvo que los pronunciamientos de la Corte Constitucional (Sentencias C-185 de 1997 y C-063 de marzo 5 de 1998), le permitían comprender que las normas favorables a contribuyentes se aplican de manera inmediata por el período gravable.*

*El despacho no puede compartir lo expresado por la actora para sostener la improcedencia de la sanción por inexactitud, por cuanto lo que la condujo a liquidarse rentas exentas por todo el período gravable fue la propia interpretación que hizo de las sentencias de Corte Constitucional. Es cierto que en el primer pronunciamiento (sentencia C-185 de 1997), la Corte le dejó serias dudas sobre la forma de aplicar normas tributarias que beneficiaban a los contribuyentes, y hasta dejó ver la posibilidad de entrever la posibilidad de que dicha aplicación fuese retroactiva; pero al proferir la segunda sentencia, la C-063 de marzo 5 de 1998, modificó y aclaró el alcance de la anterior, precisando que las normas que contenían beneficios se aplicaban en forma “inmediata”. La actora entendió que la inmediatez de que hablaba la corte arrasaba con el principio de la irretroactividad, cuando en las Sentencias, como antes transcribió, el operador judicial precisó que dicho principio no se desconocía.*

*Muy distinto resulta estimar que una norma rige o se aplica en forma inmediata a considerar que su aplicación sea retroactiva. La aplicación inmediata de la norma como lo entendió la Corte Constitucional, se hace bajo inspiración de los artículos 52 y 53 del Código de Régimen Político y Municipal según los cuales “La ley no obliga sino en virtud de su promulgación, y su observancia principia dos meses después de promulgada”. El artículo 53 hace una excepción al interior, diciendo “Se exceptúa de lo dispuesto en el artículo anterior los casos siguientes: cuando la ley fije el día en que deba principiar a regir, o autorice al gobierno para fijarlo, en cuyo caso principiará a regir la ley el día señalado.*

*La Ley 223 de 1995, en su artículo 285 expresamente señaló que su vigencia sería “... a partir de la fecha de su publicación...”*

Así las cosas no encuentra la Sala razón alguna para afirmar, como lo ha entendido la parte demandante que se dio una diferencia de criterios, puesto que la demandante incurrió en un error de interpretación de las normas, aspecto este que no da lugar a exonerarse de la sanción por inexactitud.

Habida cuenta que para el momento en que se dicta este fallo, el artículo 55 de la Ley 446 de 1998 indica que sólo hay lugar a la imposición de costas cuando alguna de las partes ha actuado temerariamente y, en el *sub lite*, ninguno actuó de esa forma, en el presente asunto no habrá lugar a imponerlas.

Acorde a las consideraciones expuestas, **EL TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE SAN ANDRÉS, PROVIDENCIA Y SANTA CATALINA**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

**F A L L A:**

**PRIMERO. NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO.** No hay lugar a condenar al pago de costas, según lo motivado.

**TERCERO.** Por Secretaría devuélvase el expediente al Tribunal Administrativo de Antioquía. Desanótese en los libros correspondientes y archívese una copia de esta providencia en los copiadores de este Tribunal.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE**

Se deja constancia que el anterior fallo fue discutido y aprobado en Sala de Decisión de la fecha.

Los Magistrados,

**JOSÉ MARÍA MOW HERRERA**

**NOEMÍ CARREÑO CORPUS**

**JESÚS GUILLERMO GUERRERO GONZÁLEZ**