

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., trece (13) de diciembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 50001-23-31-000-2009-00288-01 [21210]
Actor: BIOAGRÍCOLA DEL LLANO S.A. E.S.P.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN
Temas: Impuesto de renta- 2004
Deducción por deudas manifiestamente
perdidas o sin valor. Sanción por inexactitud

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 29 de abril de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Meta, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2005, BIOAGRÍCOLA DEL LLANO S.A. E.S.P. presentó la declaración de renta por el año gravable 2004. El 2 de mayo de 2005, corrigió la declaración pero mantuvo el saldo a pagar de \$4.298.000.

Previo auto de inspección tributaria, requerimiento especial y respuesta al requerimiento, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 22064200800001 de 17 de marzo de 2008, por la cual modificó la declaración privada para rechazar deducciones por inversión en activos fijos reales productivos por \$52.340.996,40 y gastos por provisión y castigo de cartera por \$1.063.405.000. Igualmente, aumentó las cuentas por cobrar en \$1.030.313.000, liquidó un impuesto a cargo de \$506.432.000, una sanción por inexactitud de \$ 687.299.000 y un total saldo a pagar de \$ 1.121.159.000.

El 15 de mayo de 2008, como consecuencia de la liquidación oficial de revisión, la actora corrigió la declaración para aceptar el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos. Por tanto, pagó un total de \$41.222.000, de los cuales \$16.121.000 corresponden a la sanción por inexactitud reducida, \$4.950.000 a intereses de mora y \$20.151.000 a impuesto.

El 16 de mayo de 2008, la actora interpuso recurso de reconsideración y por Resolución 9000069 de 21 de abril de 2009, la DIAN resolvió el recurso en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión. Además, tuvo por no válida declaración de corrección provocada porque no se acreditó el pago completo de las obligaciones derivadas del mayor impuesto, con sus intereses.

DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, **BIOAGRÍCOLA DEL LLANO S.A. E.S.P.** formuló las siguientes pretensiones¹:

- “1. Que es nula la Resolución N° 220642008000001 del 17 de marzo de 2008 expedida por el Jefe de la División de Liquidación Tributaria de la Administración de Impuestos de Villavicencio, por medio de la cual se practicó Liquidación Oficial de revisión de Impuesto de Renta y Complementario de BIOAGRÍCOLA DEL LLANO S.A. E.S.P. correspondiente al año gravable 2004.*
- 2. Que es igualmente nula la Resolución N° 90000069 del 3 de abril de 2009, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos – Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se falló el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la RESOLUCION N° 220642008000001 descrita en el numeral anterior.*
- 3. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores y a título de restablecimiento del derecho se ordene a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN se acepte la procedencia de la corrección de la declaración de renta presentada por BIOAGRÍCOLA S.A. E.S.P. el 15 de mayo de 2008, en la cual se aceptó (sic) parcialmente y de manera voluntaria algunas observaciones del requerimiento oficial, acogiéndose a la sanción por inexactitud reducida en los términos del artículo 713 del Estatuto Tributario.
[...]*”

La demandante invocó como vulneradas las siguientes normas:

- Artículos 6, 29 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 145, 146, 148, 647 y 713 del Estatuto Tributario y
- Artículos 78, 79 y 80 del Decreto Reglamentario 187 de 1975.

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

¹ La demanda fue presentada el 21 de agosto de 2009 (folios 1 a 16 c.p) y corregida el 30 de abril de 2010 (folios 178 a 206 c.p)

Procedencia de la provisión y del castigo de cartera

La DIAN rechazó la provisión de cartera sin tener soporte legal. En efecto, la provisión se registró durante la vigencia fiscal 2004 y la DIAN no discutió la existencia de la deuda y sus condiciones.

La DIAN sostuvo que en la base del cálculo de la provisión no deben incluirse los intereses causados por la cartera morosa. Este planteamiento fue aceptado por la actora.

En cuanto a los requisitos para el castigo de la cartera, en la vía gubernativa se aportaron pruebas que demostraban que eran obligaciones de clientes que desde vigencias anteriores tenían dificultades para pagar oportunamente, a tal punto que las obligaciones (facturas) correspondían a períodos superiores a cinco años de antigüedad y, por tanto, están prescritas.

Tales deudas no deben permanecer en el patrimonio de un contribuyente porque sobreestiman su valor. Lo prudente es castigarlas.

El Consejo de Estado ha indicado que para el castigo de la cartera no se requiere la existencia de un proceso ejecutivo, como lo exige la DIAN. Basta con demostrar que el contribuyente ha hecho las gestiones necesarias y que estas justifican su registro como dudoso o incobrable, como se encuentra probado en este caso.

Los artículos 145 y 146 y las normas reglamentarias prescriben cómo tratar fiscalmente la deducción por deudas de dudoso o difícil cobro y por deudas manifiestamente perdidas o sin valor. Tales normas se fundan no solo en condiciones de imposibilidad de cobro, sino en la relación costo beneficio, que es exclusiva decisión de las empresas contribuyentes, como lo reconoce la ley para entidades públicas, ya que el artículo 4º de la Ley 716 de 2001, establece que se puede depurar la partida *"Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate"*.

El artículo 79 del Decreto 187 de 1975 define las deudas manifiestamente perdidas o sin valor y en la parte final señala que son las que se permiten considerar como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.

La actora decidió castigar fiscalmente la cartera desde el punto de vista de una "sana práctica comercial". Por tanto, no puede exigírsele, como lo pretende la DIAN, que tenga como vigentes unas deudas por cobrar que, en su gran mayoría, están prescritas y respecto de las cuales había realizado gestión de cobro sin obtener resultados positivos.

Teniendo en cuenta la situación fáctica con base en la cual la actora tuvo como perdidas las cuentas por cobrar, no existe violación de la normativa

tributaria que permita desconocer la deducción solicitada. Por el contrario, se dedujo únicamente lo que legalmente correspondía, es decir, el valor no recuperado de las deudas.

La DIAN incurrió en interpretación errónea de los artículos 79 y 80 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, pues la única exigencia de la primera de las normas indicadas para considerar una deuda como manifiestamente perdida o sin valor es que se apliquen los principios de sana práctica comercial y de la segunda, que se cumplan los requisitos allí previstos.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN sostiene que para el castigo de cartera es necesario que el contribuyente haya iniciado todos los procesos judiciales de cobro. Lo anterior, con fundamento en el Concepto 354 de 2005 de la Superintendencia de Servicios Públicos. No obstante, dicho concepto prevé que la empresa tiene amplias facultades para realizar las gestiones de recuperación de cartera y analizar respecto de cada partida la relación costo beneficio, de tal manera que no resulte más oneroso adelantar un proceso ejecutivo de cobro frente a los posibles resultados económicos de dicho proceso.

Además, para el caso de insolvencia de los deudores o fiadores o falta de garantías reales, la DIAN sostiene, erróneamente, que debe existir la declaración de tales situaciones, mediante acto administrativo o decisión judicial.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

No hay lugar a la sanción por inexactitud ya que ante la DIAN se declararon datos verdaderos y no existe fraude o falsedad en la declaración. Además, se aceptó y corrigió la declaración incorporando el menor valor de las deducciones por inversión en activos fijos reales productivos, el impuesto adicional a pagar, la sanción por inexactitud reducida y los intereses moratorios.

En el remoto evento de que prospere la glosa de la DIAN, se presenta una diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

Según la información suministrada por la contribuyente, con motivo de la inspección tributaria, se pudo establecer que la provisión de cartera se aplicó por el sistema general, o sea el 5%, 10% y 15% durante todo el año gravable 2004 y que dentro de la base para el cálculo de la provisión se incluyeron los intereses generados. También se estableció que desde

agosto hasta noviembre de 2004 se calculó la provisión en el 100% de la cartera vencida.

Una vez establecido el procedimiento para el cálculo de la provisión, se analizaron los registros contables y documentos soporte, se recalculó la provisión mensual por el sistema general, tomando como base el capital menos los intereses y se desconoció el valor provisionado de agosto a diciembre de 2004, por cuanto resultaba desproporcionado respecto al sistema que se venía aplicando para el cálculo de la provisión.

En consecuencia, en el requerimiento especial se propuso desconocer un gasto por provisión de \$1.160.800.001 y adicionar el valor del cálculo de la provisión por \$97.395.000, por lo que se propuso reducir el valor de los gastos operacionales de administración (renglón 56) de \$2.698.181.000 a \$1.634.776.101.

Además, en el requerimiento especial se propuso determinar el valor de las cuentas por cobrar (renglón 37) en \$4.322.451.393, después de establecer que el contribuyente acreditó la cuenta PUC 1408013, de deudores, con un débito a la cuenta 5304059930001, de gasto por provisión de deudores, con el valor de intereses y cartera vencida. Respecto de estos valores no se cumplen los requisitos legales, como consta en los comprobantes de provisiones de 31 de agosto, 30 de septiembre, 31 de octubre y 30 de noviembre de 2004.

En los meses de junio y diciembre de 2004, la contribuyente castigó de manera directa la cartera por \$452.972.000 y \$615.139.000, respectivamente, aunque este castigo no procedía porque contablemente el contribuyente no tenía el valor provisionado que se pretende castigar y las deudas no cumplen los requisitos exigidos para el castigo.

Con los formatos de visitas realizadas a los usuarios, planillas de seguimiento a clientes, volantes invitando a los usuarios a pagar sus obligaciones o a presentar propuestas de pago, al igual que el concepto de la asistente jurídica comercial de la actora frente al castigo de cartera se pudo constatar que la demandante efectuó gestiones de cobro persuasivo, pero no hay pruebas que demuestren que efectivamente se haya iniciado un cobro judicial u otro procedimiento, que permita establecer que esas deudas eran incobrables o perdidas, de acuerdo con los artículos 75, 79 y 80 del Decreto 187 de 1975 y 107 del Estatuto Tributario.

Por tanto, antes de realizar los ajustes o registros contables necesarios para provisionar o castigar las cuentas por cobrar, debió iniciar los procesos ejecutivos para el cobro de las facturas por servicios públicos.

De acuerdo con las normas citadas, la provisión de cartera corresponde a las deudas que tienen una determinada morosidad pero existe la posibilidad de cobrarlas. Para que la actora declare la cartera como manifiestamente perdida o sin valor, debe realizar diligencias de acuerdo

con una sana práctica comercial, es decir, adelantar todos los procesos de cobro para determinar que esas deudas eran incobrables a través de una decisión judicial.

Además, respecto de la insolvencia de los deudores debe existir la declaración de tal situación en acto administrativo o decisión judicial de la que se desprenda la imposibilidad de cobro. Para que sea aceptada fiscalmente, la existencia de la insolvencia debe estar probada de acuerdo con las normas del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con el artículo 743 del Estatuto Tributario.

La copia de las demandas ejecutivas allegadas al expediente no son suficientes para demostrar que los valores provisionados al 100% o los saldos castigados como perdidos correspondan, efectivamente, a deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

Lo anterior, por cuanto en los procesos existe evidencia de la diligencia de secuestro de bienes inmuebles que reflejan la garantía que posibilita el recaudo de lo debido y, en todo caso, en esos documentos no existe decisión judicial o administrativa en contra de la empresa. En consecuencia, no son documentos conducentes para probar que existe imposibilidad para el cobro de las deudas.

De otra parte, la certificación de la asistente jurídica comercial respecto a los castigos de cartera del año gravable 2004, quien sostiene que no existen garantías reales y son bajas las condiciones económicas de los deudores y usuarios residenciales no ofrece certeza porque no tiene los soportes documentales de tales hechos, más aún cuando se advierte que existen diligencias de secuestro de inmuebles dentro de los procesos con las demandas ejecutivas aportadas.

Además, la cantidad de clientes morosos que invoca la actora como excusa para no iniciar procesos de cobro no justifica la ausencia de prueba sobre la calidad de deuda manifiestamente perdida o sin valor. Lo anterior es más evidente si se tiene en cuenta que el artículo 18 de la Ley 689 de 2001, que modificó el artículo 130 de la Ley 142 de 1994, dispone que las deudas por la prestación de servicios públicos pueden ser cobradas judicial o administrativamente y que las facturas prestan mérito ejecutivo.

No procede la sanción por inexactitud reducida por los valores liquidados con ocasión de la corrección provocada, pues, como se precisó en los actos demandados, la corrección se negó por no cumplir los requisitos del artículo 713 del Estatuto Tributario. Así, con motivo de la aceptación de \$52.341.000 de la deducción por activos fijos reales productivos y su impacto en el impuesto sobre la renta gravable, la sanción por inexactitud quedaría en \$32.242.000 y con la reducción del 50%, se declaró en \$16.121.000. Los pagos efectuados con la corrección fueron de \$16.121.000 por sanción, \$4.950.000 por intereses y \$20.151.000 por impuesto, para un total pagado de \$41.222.000. Sin embargo, los

\$20.151.000 corresponden a la base para calcular la sanción por inexactitud pero no al saldo a pagar antes de la sanción determinado en \$24.449.000.

Finalmente, en cuanto a la proporcionalidad en la imputación de pagos y el cálculo de intereses previsto en la Ley 1066 de 2006, se tiene que a pesar de los \$41.222.000 que se pagaron con la corrección del 18 de mayo de 2008, aún quedan saldos pendientes por pagar, pues tanto la declaración inicial como la de corrección voluntaria se presentaron sin pago.

En consecuencia, al no estar acreditado el pago completo de las obligaciones derivadas del mayor impuesto, con los intereses correspondientes y la sanción por inexactitud reducida, no procede aceptar la reducción de la sanción, lo que implica que la declaración de corrección provocada se tiene como no válida.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

Las actuaciones persuasivas para procurar el cobro de las deudas perdidas o sin valor no estuvieron dirigidas de manera concreta a cada uno de los deudores relacionados con la cartera castigada, de acuerdo con el anexo 5 en el que consta la relación de la cartera castigada de junio y agosto de 2004. Por tanto, no se cumplió con la especificidad que se exige como requisito para la deducción de la cartera en la declaración de renta.

Las certificaciones suscritas por la empresa encargada de distribuir las cartas a los usuarios morosos dan cuenta de que se distribuyeron cartas a usuarios morosos pero no de que estas llegaron efectivamente a los deudores morosos respecto de los cuales se castigó la cartera.

En cuanto al contrato de corretaje celebrado el año 2003 entre la demandante y la señora Mary Stella Polo Sanabria, si bien es cierto que prueba que se contrataron los servicios de intermediación para la recuperación de cartera de los usuarios de aseo y que la empresa contratada se obligaba a llevar en sus libros una relación de todos y cada uno de los negocios en que intervenía, con el nombre, domicilio del usuario y el valor de la cartera a recuperar, no se aportó ningún informe sobre el cumplimiento de dicho contrato que demostrara la gestión cumplida y sobre todo si en esa relación se encontraban las obligaciones que se castigaron para concluir que, efectivamente, antes del castigo se habían efectuado las labores de recaudo.

Asimismo, respecto de los registros de novedades para recuperación de cartera y seguimiento a clientes, no es posible determinar si se trata o no de un cobro persuasivo de las facturas que soportan la cartera castigada,

según la relación de deudores del anexo 5. Por ello, no se tiene certeza sobre la especificidad del cobro persuasivo.

Lo mismo sucede con las planillas denominadas "seguimiento a clientes", que no precisan el número de factura que contiene la obligación objeto de cobro persuasivo.

Además, los listados de clientes de morosos no especifican la fecha de mora o no certifican que se trate de personas a quienes se les efectuaron requerimientos e incluso allega documentación por otros servicios, como el de acueducto, que no es prestado por la demandante.

El concepto de la asistente jurídica comercial es de 10 de marzo de 2005, o sea, posterior al castigo de la cartera (junio y diciembre de 2004).

Aunque no le asiste razón a la DIAN al exigir la existencia de procesos ejecutivos como requisito para considerar una cartera manifiestamente perdida o sin valor, la actora no demostró que haya cumplido los requisitos establecidos en la ley para esos mismos efectos.

La demandante no explicó las actividades persuasivas que adelantó para obtener el pago de cada una de las facturas relacionadas como cartera castigada. Así, frente a cada factura no precisó la actividad persuasiva realizada, con la fecha y el soporte respectivo, y si el motivo del castigo era su difícil cobro o se trataba de obligaciones prescritas.

En relación con el pago de los mayores valores liquidados con ocasión de la declaración de corrección provocada para determinar la procedencia de la sanción por inexactitud reducida, con la colaboración de la contadora del Tribunal, se realizó una comparación entre los valores de la declaración privada de renta de 2004, corregida el 2 de mayo de 2005, la liquidación de revisión y la corrección provocada con los valores parcialmente aceptados.

En la declaración privada del 12 de abril de 2005 y su corrección del 2 de mayo de 2005 se registró un saldo a pagar de \$4.298.000. Sin embargo, estas declaraciones se presentaron sin pago.

El valor pagado por la demandante en la corrección provocada con aceptación parcial de la liquidación de revisión, es decir \$41.222.000, se discrimina así: sanciones \$16.121.000, intereses moratorios, \$4.950.000 e impuesto \$20.151.000. No obstante, la actora no efectuó el pago completo, porque el valor a pagar por impuesto no era de \$20.151.000, pues esta era la base para calcular la sanción por inexactitud, que es distinto al valor del impuesto.

Los \$4.298.000 debían restarse para el cálculo de la sanción por inexactitud pero no del pago del impuesto, ya que aunque tal suma fue declarada no fue pagada. También se presenta error en la liquidación de los

intereses moratorios, ya que al no pagar a tiempo el impuesto se generan estos intereses hasta la fecha del pago efectivo y su liquidación debía hacerse sobre el total del capital sin deducir el valor declarado pero no pagado.

Por lo anterior, aunque la actora aceptó parcialmente la liquidación de revisión, no pagó de manera completa.

Además, al aplicar la proporcionalidad prevista en el artículo 6º de la Ley 1066 de 2006, por el cual se modificó el artículo 804 del Estatuto Tributario, le asiste razón a la DIAN en cuanto a los valores que aún debe la actora. Por tanto, no podía darse aplicación al artículo 713 del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló la sentencia por las siguientes razones:

Al expedir los actos acusados, la DIAN incurrió en falsa motivación pues indicó que la única razón admisible para aceptar el castigo de cartera por la imposibilidad de cobrar las deudas era acreditar que se había adelantado el cobro judicial o administrativo, requisito que no está previsto en la ley.

El Tribunal concluyó que tal exigencia no tiene fundamento legal. De manera que ese falso o errado motivo que sustenta los actos demandados es suficiente para declarar la ilegalidad de dichos actos, pues la nulidad por falsa motivación solo requiere que se demuestre que el motivo de hecho o de derecho es inexistente.

No obstante, con el fin verificar el cumplimiento de los requisitos para tener una deuda como manifiestamente perdida o sin valor, el Tribunal hizo una valoración probatoria y concluyó que las pruebas aportadas por la actora no eran suficientes para dar por perdida la cartera.

El análisis normativo y probatorio que hizo el Tribunal implica una valoración que solo corresponde a la autoridad administrativa, pues se está reviviendo una etapa que ya fue superada, ya que se tienen unos actos administrativos expedidos por la DIAN que solo pueden ser objeto de control de legalidad por los aspectos relacionados con el contenido de estos, las razones que los sustentan y la forma en que fueron expedidos.

De este modo que el Tribunal se excedió en su capacidad de administrar justicia, pues permitió que se legalizara el contenido de unos actos que fueron expedidos con errada motivación.

De otra parte, no debe analizarse la comprobación del pago de la corrección provocada por la liquidación de revisión pues este fue un problema jurídico que solo planteó la sentencia apelada, pues la única

fundamentación de la demanda fue la procedencia de la deducción por pérdida de cartera.

Por lo demás, si para comparar los valores de la liquidación privada con los de la liquidación oficial y la corrección provocada, el Tribunal acudió a la colaboración de la contadora que presta sus servicios a esa corporación, debió dar traslado del análisis contable antes de proferir el fallo. Como no se hizo, debe entenderse como una prueba pericial que no fue ordenada ni trasladada a las partes.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la apelación.

La **DIAN** insistió en que la demandante no acreditó que el cobro de las deudas no era posible, a pesar de haberse agotado las gestiones de cobranza y tampoco probó la presunta prescripción.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada por lo siguiente:

Si la actora pretendía el reconocimiento de la deducción por deudas debía demostrar que se hallaba en la situación fáctica del artículo 146 del Estatuto Tributario, en concordancia con el Decreto 187 de 1975. No podía exonerarse de probar el cumplimiento de su obligación, amparándose en que la DIAN le exigía el cumplimiento de un requisito específico.

Sobre la inconformidad en el sentido de que el Tribunal analizó si se pagaron las diferencias parcialmente aceptadas en la declaración provocada, se observa que una de las pretensiones de la actora fue que se aceptara la procedencia de la declaración de corrección provocada, en los términos del artículo 713 del E.T. En consecuencia, el Tribunal debía comprobar el cumplimiento de los requisitos de la norma en mención, por lo que no se excedió en su capacidad de administrar justicia.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación interpuesta por la actora, la Sala decide si se ajustan a la legalidad los actos por los cuales la DIAN modificó a la demandante la declaración de renta por el año gravable 2004. En concreto, determina si procede el rechazo de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor por \$1.063.405.000, al igual que la sanción por inexactitud.

La Sala no se pronuncia sobre la validez de la corrección provocada por la liquidación oficial de revisión², de acuerdo con el artículo 713 del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque en el recurso de apelación la actora cuestionó que el Tribunal analizara este punto e insistió en que el fundamento de la demanda fue solamente la glosa relacionada con la deducción por pérdida de cartera. En consecuencia, se entiende que solo frente a dicha glosa manifestó su inconformidad en la apelación.

Y aunque en la demanda la actora pidió que se acepte la "*procedencia de la declaración de corrección*", presentada con ocasión de la liquidación oficial de revisión³ y al cuestionar la sanción por inexactitud, sostuvo que debía aceptarse dicha declaración porque pagó los mayores valores por impuestos e intereses, al igual que la sanción reducida⁴, en la demanda no se opuso, en realidad, a los actos demandados en cuanto no encontraron satisfecho el requisito del pago de los valores a que se refiere el artículo 713 del Estatuto Tributario⁵. Lo anterior, porque no explicó por qué era completo el pago de los mayores valores por impuestos e intereses, que había hecho con fundamento en el artículo 713 del E.T.

En consecuencia, debe entenderse que en el recurso de apelación la actora no tenía interés en que se analizara si procedía o no la declaración de corrección provocada por la liquidación oficial de revisión, por lo que en este aspecto aceptó la legalidad de los actos.

Por lo anterior, la Sala se releva de analizar la procedencia o no de la corrección provocada por la liquidación oficial de revisión.

Del rechazo de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor por \$1.063.405.000- Reiteración jurisprudencial⁶

El Estatuto Tributario prevé la posibilidad de que los contribuyentes deduzcan de la renta bruta una provisión para deudas de difícil cobro y, además, el castigo o eliminación contable de aquellos créditos que sean definitivamente incobrables o perdidos, en la medida en que se hayan llevado a cabo gestiones suficientes para considerarlos como tales.

² Para aceptar el rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.

³ Folio 176 c.p

⁴ Folio 204 c.p

⁵ **Artículo 713 del E.T.** Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración, en relación con los hechos aceptados.

Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida. (Se subraya)

⁶ Ver sentencias de 7 de noviembre de 2012, exp 16964, C.P doctor Hugo Bastidas y de 12 de noviembre de 2015, exp 20955 C.P doctora Martha Teresa Briceño de Valencia

En relación con esta deducción, el artículo 146 Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

"ARTÍCULO 146. DEDUCCIÓN POR DEUDAS MANIFIESTAMENTE PERDIDAS O SIN VALOR. *Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o período gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta. Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable. Cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad indicada, tienen derecho a esta deducción conservando el documento concerniente a la deuda con constancia de su anulación."*

El contribuyente que lleve contabilidad por el sistema de causación puede deducir las deudas respecto de las cuales, al momento del descargo de las cuentas por cobrar, existan serias razones para considerarlas como "manifiestamente perdidas o sin valor". Es decir, créditos frente a los que es casi improbable que en el futuro se recupere su valor. Además, ese descargo o abono en la cuenta por cobrar debe tener como contrapartida contable un débito a una cuenta del gasto, noción equivalente al término deducción en el impuesto sobre la renta⁷.

El artículo 146 del Estatuto Tributario fue reglamentado por los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975. La primera de las normas citadas dispone lo siguiente:

"ARTÍCULO 79. Se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial."

La Sección ha precisado que el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 no es taxativo respecto de las gestiones que se pueden realizar para acreditar la existencia de deudas manifiestamente perdidas, pues la norma se remite a criterios fijados de acuerdo con la "sana práctica comercial". Y que dado el amplio margen de apreciación que otorga la norma, puede acudir, por ejemplo, a los informes de los abogados en los que se aconseje dar de baja la obligación por no ser viable su cobro, a la demostración de la insolvencia de los deudores o a acreditar la especificidad de las gestiones realizadas para lograr el cobro de las obligaciones⁸.

Por su parte, el artículo 80 del Decreto 187 de 1975 dispone lo siguiente:

⁷ Sección Cuarta, sentencia de 31 de mayo de 2012, exp 18516.

⁸ Sentencia de 12 de mayo de 2010. Exp 16448.

ARTÍCULO 80. Para que proceda esta deducción es necesario:

- 1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso;*
- 2. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.*
- 3. Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias;*
- 4. Que la obligación exista en el momento del descargo, y*
- 5. Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor."*

Así, para solicitar la deducción de la cartera perdida o sin valor, por ser imposible su recuperación, debe demostrarse no solo la existencia de la cartera y los requisitos generales, sino la realización de las diligencias orientadas a su recuperación y **la existencia de las razones para considerarla como perdida o sin valor**⁹.

La apelante sostiene, en esencia, que el Tribunal encontró probada la falsa motivación de los actos demandados porque la DIAN rechazó la deducción, con el argumento de que la demandante no probó que se había adelantado el cobro judicial o administrativo de las deudas y tal requisito no está previsto en la ley.

Y que como la falsa motivación es razón suficiente para anular los actos demandados, el Tribunal no podía revisar las pruebas que había en el expediente, pues ese análisis solo correspondía a la DIAN.

Pues bien, para justificar el rechazo de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor, en los actos acusados la DIAN sostuvo lo siguiente:

Liquidación oficial de revisión¹⁰

"[...]

Mediante acta de visita N°3 se solicitaron en desarrollo de la inspección soportes del castigo de cartera, para tal efecto la sociedad investigada aportó relaciones de cartera castigada a junio y diciembre de 2004, las cuales contienen una relación de los clientes y el valor adeudado, formatos de visitas realizadas a los usuarios que son incluidas en los registros de novedades del sistema sigec, planillas de seguimiento a clientes en donde se relaciona la información suministrada en la visita, volantes invitando al usuario a cancelar sus obligaciones o en su defecto a presentar propuestas de pago, así como concepto emitido por

⁹ Sentencia de 12 de mayo de 2010, exp 16448 C.P Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ Folios 27 y 28 c.p.

la doctora MARBEL ASTRID TORRES, en ejercicio de sus funciones como asistente jurídica comercial de BIOAGRÍCOLA DEL LLANO S.A E.S.P., frente al castigo de cartera.

Teniendo en cuenta lo anterior, se constató que si bien el contribuyente efectuó gestiones de cobro persuasivo, no hay pruebas que demuestren que efectivamente se haya iniciado un proceso de cobro jurídico u otro procedimiento, que permita establecer que la deuda es incobrable o manifiestamente perdida, que justificara su descargo, de acuerdo con las sanas prácticas comerciales, tal como lo expresa la norma, según los artículos 75, 79 y 80 del Decreto 187 de 1975 y artículo 107 del Estatuto Tributario.

Es decir, que la sociedad contribuyente antes de realizar los ajustes o registros contables necesarios para castigar las cuentas por cobrar que consideró incobrables o manifiestamente perdidas, debió haber iniciado las acciones de cobro coactivo a las facturas de servicios públicos dejadas de pagar por los usuarios, por medio de demanda ejecutiva ante la jurisdicción ordinaria, previos los requisitos formales contemplados en el código de procedimiento civil, o en su defecto haber aportado las pruebas suficientes, pertinentes y conducentes que demostraran que los deudores estaban insolventes o que la Sociedad no tenía posibilidad de hacer efectivo el cobro de la deuda.[...]"

Acto que decidió el recurso de reconsideración¹¹

"Respecto al argumento del recurrente de que no existe norma alguna que exija la prueba de que se ha iniciado cobro jurídico para establecer que la deuda es incobrable, se observa que para catalogar una deuda como manifiestamente perdida, el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 establece:

"Se entiende por deudas manifiestamente pérdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial".

En la anterior disposición es clara la referencia a la imposibilidad de su cobro, para lo cual si bien se citan unos ejemplos, se hace referencia a cualquier otra causa, pero en todo caso, para que sea aceptada fiscalmente, la existencia de la citada causa debe estar comprobada de acuerdo con los medios que regula el Código de Procedimiento Civil, en concordancia con los artículos 743 del Estatuto Tributario, esto es, que cumpla con las exigencias y ofrezca certeza sobre tal imposibilidad.

En consecuencia, en el caso de la insolvencia de los deudores o de los fiadores debe existir la declaración de tal situación en un acto administrativo o una decisión judicial; o la falta de garantías reales con la evidencia de ello en el texto donde conste la obligación que originó la deuda, y si es por cualquier otra causa, el contribuyente debe

¹¹ Folios 42 y 43 c.p

demostrar además de la iniciación de las acciones ejecutivas correspondientes, el hecho de haber obtenido una decisión judicial o administrativa en contra de la que se desprenda la imposibilidad de su cobro, porque de no ser así solo se justificaría su calidad de dudoso o difícil cobro, con otros efectos contables tributarios.

En ese orden de ideas, no es cierta la afirmación del recurrente de que no exista norma legal y/o reglamentaria que defina las deudas manifiestamente pérdidas o sin valor, o que no las diferencie del tratamiento contable y fiscal con las deudas de dudoso o difícil cobro.

Así las cosas, la copia de las demandas ejecutivas allegadas al expediente con el recurso de reconsideración (folios 1236 a 1527), tampoco son suficientes para demostrar que los valores provisionados al 100% o los saldos castigados como perdidos, correspondan efectivamente a deudas manifiestamente pérdidas o sin valor, por cuanto en ellas existe evidencia de la diligencia de secuestro de bienes inmuebles que reflejan la garantía que posibilita el recaudo de lo debido y en todo caso, en tales documentos no existe decisión judicial o administrativa en contra de la empresa de la que se pueda concluir la imposibilidad del cobro, por lo que no son conducentes para comprobar tal hecho.

Así mismo, las pruebas invocadas en el recurso como obrantes en el expediente relativas a la certificación de la asistente jurídica comercial sobre los castigos de cartera del año 2004, quien afirma que eran ausentes las garantías reales y claras las bajas condiciones económicas de los deudores y usuarios residenciales (folio 850), no ofrecen suficiente certeza si no cuentan con los soportes documentales de tales hechos, más aún cuando no coincide lo expuesto respecto a las diligencias de secuestro de inmuebles dentro de las demandas ejecutivas aportadas.

Las cartas de los Gerentes de la Empresa de Desarrollo Urbano de Villavicencio EDUV LTDA que dan cuenta del valor de lo adeudado por concepto de servicios públicos domiciliarios por la totalidad de arrendatarios de las plazas de mercado de San Isidro y Siete de agosto (folio 851), o la carta enviada por la sociedad contribuyente a EDUV LTDA solicitando el concepto emitido por la Superintendencia de Servicios Públicos (folio 852), la copia del Concepto de esta Superintendencia sobre los responsables y la aplicación del artículo 130 de la ley 142 de 1994 en relación con el contrato de administración (folios 853 a 854) y la Resolución No. 0005 de 2004 del 4 de febrero de 2004 donde EDUV LTDA resuelve excluir un rubro de cuentas por pagar por concepto de servicios públicos prestados a las plazas de mercado San Isidro y Siete de Agosto por no ser de responsabilidad de la empresa el pago de las mismas (folios 855 a 857), todas las anteriores invocadas expresamente por el recurrente, no reflejan la imposibilidad del pago, ya que el citado concepto precisó que era responsabilidad del propietario, suscriptor y/o usuario, solidarios en sus obligaciones.

El contrato de corretaje y los contratos de prestación de servicios para el cobro y recuperación de la cartera (folios 858 a 864); el registro de

las novedades de cartera que consta en impresiones del sistema (folios 865 a 867); los formatos de visita (folio 868), o el listado de seguimiento a clientes (folios 869); las certificaciones de la empresa CESPEP LTDA contratada para entregar 10.636 cartas a usuarios morosos, o para entregar 12.000 recordatorios de pago, o para ofrecer descuentos a los usuarios o para entregar volantes a usuarios morosos y las muestras (folio 870 a 876 y 887 a 909); las certificaciones emitidas por la COMERCIALIZADORA PROVENSA LTDA alusivas a los volantes navideños cuyo modelo acompaña, las cartas a deudores morosos enviados por ésta, los bonos de sorteo de navidad (folios 880 a 885); la copia del formato BIOAGRÍCOLA PIENSA EN SU FAMILIA (folio 886), no son la prueba conducente y suficiente para demostrar que las deudas sobre las cuales aplicó el ciento por ciento (100%) de la provisión o al saldo se las castigó como pérdidas, lo fueron efectivamente, esto es, que realmente existía la imposibilidad de su cobro de cada una de ellas.

Si bien las pruebas que invoca el recurrente pueden evidenciar que se trataba de deudas de dudoso o difícil cobro, es claro que el contribuyente no les dio dicho tratamiento contable y tributario y por lo mismo, la Administración procedió a modificar los valores solicitados como deducción, reconociendo la provisión general que adoptaba la sociedad frente a dichas acreencias, en garantía del derecho del contribuyente frente a la aplicación del artículo 145 del Estatuto Tributario, sin admitir por no estar probado, el tratamiento que el contribuyente quiso darle de acuerdo con el artículo 146 ibídem y 78 del Decreto 187 de 1975.

La cantidad de clientes morosos que invoca el contribuyente como excusa para no haber iniciado procesos de cobro, no justifica la ausencia de la prueba idónea sobre la comprobación de que se trataba de una deuda manifiestamente perdida o sin valor, más aún cuando de acuerdo con el artículo 18 de la Ley 689 de 2001, que modificó el artículo 130 de la ley 142 de 1994 y que regula las empresas de servicios públicos, regula la posibilidad de cobro ejecutivo de las deudas y el mérito ejecutivo que prestan las facturas.

La Superintendencia de Servicios Públicos en el Concepto No. 354 de 2005 señaló:

“...Las deudas derivadas de la prestación de servicios públicos podrán ser cobradas ejecutivamente ante la jurisdicción ordinaria.

(...)

Por esta razón la empresa antes de realizar los ajustes contables necesarios para aprovisionar las cuentas que se hayan registrado como cuentas por cobrar, debe iniciar las acciones de cobro de las facturas de servicios públicos que se han dejado de pagar por parte de los suscriptores o usuarios morosos, bien por medio de demandas ejecutiva ante la jurisdicción ordinaria, previos los requisitos formales contemplados en el Código de Procedimiento Civil y los especiales para la conformación del título previsto en el artículo 8 de la ley 869 de 2001...” (Se subraya).

De acuerdo con los actos demandados, lo primero que advierte la Sala es que no es exacto que el rechazo de la deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor se debió **exclusivamente** a que la actora no probó que había adelantado el cobro judicial o administrativo de las deudas.

En esencia, el rechazo de la deducción se debió a la falta de prueba de que las deudas eran incobrables, para lo cual la DIAN se refirió a las distintas pruebas que allegó la actora y las valoró.

Y si bien la DIAN sostuvo que era necesario iniciar las acciones de cobro, también precisó que podía probarse la incobrabilidad de las deudas por otros medios de prueba. Incluso, frente a varios procesos de cobro ya iniciados, concluyó que las deudas no eran incobrables porque existía el secuestro de bienes y no estaba probada la insolvencia del deudor.

Además, es cierto que no existe una tarifa legal de prueba para acreditar que las deudas son manifiestamente perdidas. Sin embargo, la DIAN no dijo esto en los actos acusados por lo que tampoco es cierto que fijó la existencia de procesos de cobro como **requisito único** para probar que las deudas eran incobrables.

Por el contrario, sostuvo que la actora no probó la incobrabilidad de las deudas mediante las acciones de cobro **u otros medios de prueba** que acreditaran, por ejemplo, la insolvencia de los deudores o que la sociedad estaba en imposibilidad de hacer el cobro o la incobrabilidad de las obligaciones, en general, según la sana práctica comercial.

Ahora bien, la actora sostiene que al fijar un requisito único no previsto en la ley para probar la existencia de una deuda manifiestamente perdida, la DIAN incurrió en falsa motivación¹².

No obstante, como se precisó, en los actos acusados la DIAN no fijó tal requisito único. Incluso, si lo hubiera fijado, dicho defecto no implicaría propiamente la falsa motivación de los actos, sino la eventual nulidad de los actos por **violación de las normas en que debía fundarse**, en este caso, porque habrían incurrido en **interpretación errónea del artículo 79 del Decreto 187 de 1975**, que define qué se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor y permite que por estas se tengan las que **por cualquier causa** se tengan como perdidas, **según la sana**

¹² En relación con **la falsa motivación**, en sentencia de 23 de junio de 2011, exp 16090, reiterada en varias oportunidades, la Sección precisó que "Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente."

práctica comercial, para lo cual puede acudir a los diferentes medios de prueba previstos en la ley. Sin embargo, dichos **medios de prueba deben dar certeza** de que la deuda está perdida o no se puede recuperar por lo menos al momento en que se hace la provisión y, por tanto, existen razones para considerar la deuda como manifiestamente perdida o sin valor, como prevé el artículo 80 numeral 5) de Decreto 187 de 1975.

Como en criterio de la actora los actos demandados están falsamente motivados, lo pertinente, para ella, era que, por ese hecho, el Tribunal anulara los actos porque la falsa motivación es causal autónoma de nulidad, según el artículo 84 del C.C.A¹³. Por tanto, según la demandante, el Tribunal no debió hacer ninguna valoración probatoria sino, sencillamente, acceder a las pretensiones de la demanda.

Al respecto, la Sala precisa que el Tribunal debía valorar las pruebas que había en el expediente, pues la discusión que la actora planteó en el proceso era que la DIAN le estaba exigiendo pruebas específicas para acreditar la procedencia de la deducción por deudas manifiestamente perdidas, a pesar de que el artículo 79 del Decreto 187 de 1975, en concordancia con el artículo 80 numeral 5 de la misma norma, permite llevar como manifiestamente perdidas, deudas cuyo cobro sea imposible por cualquier causa, según las sanas prácticas comerciales. Y en tal sentido, estaba probado que había hecho todas las gestiones necesarias para cobrar la cartera con resultados infructuosos.

Así, era indispensable que el Tribunal analizara si en realidad procedía la deducción del artículo 146 del E.T, para lo cual debía determinar si las deudas de la actora eran incobrables, con base en los **hechos probados en el proceso**. Por tanto, "no se excedió en su capacidad de administrar justicia".

Además, como este no es un asunto de puro derecho, correspondía al Tribunal motivar el fallo, teniendo en cuenta **los hechos en que se funda la controversia, las pruebas**, las normas pertinentes y los argumentos de las partes para resolver las pretensiones de la demandante, como lo ordena el artículo 170 del C.C.A, norma aplicable en este caso.

Dado que en el recurso la actora no controvierte de manera concreta el análisis probatorio que efectuó el Tribunal ni las conclusiones a las que llegó con base en este, la Sala se releva de analizar las pruebas aportadas por la actora para demostrar la procedencia de la deducción.

¹³ **C.C.A, artículo 84.** Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos. Procederá no sólo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, **o mediante falsa motivación**, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió [...]

Las razones anteriores son suficientes para confirmar el rechazo de \$1.063.405.000 por deducciones por deudas manifiestamente perdidas o sin valor.

De la sanción por inexactitud

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se omiten ingresos o se incluyen costos y deducciones inexistentes y, en general, cuando se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo del contribuyente o un mayor saldo a favor.

Frente a lo que constituye un dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, en la sentencia que declaró la exequibilidad del artículo 647 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional precisó lo siguiente¹⁴:

*"Las expresiones 'falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular. Son expresiones que en un contexto legal o cotidiano tienen usos y significados estandarizados. No se trata de expresiones vagas y ambiguas, que den un amplio margen de decisión a los operadores jurídicos. En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, **no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera.***

[...]

*El contenido de este artículo se divide en dos partes: (i) En la primera indica específicamente a que corresponde la inexactitud sancionable y (ii) en la segunda parte establece una cláusula general, donde establece que también es sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados pero caracteriza este elemento indicando que estos deben traer por consecuencia la derivación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. **De esta forma la determinación de lo que se entiende por dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, que causa la sanción tributaria establecida en el artículo 647, depende de su correspondencia a la realidad** y la generación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable." (Destaca la Sala)*

En este caso, procede la sanción por inexactitud pues está probado que la actora solicitó deducciones improcedentes de cuyo reconocimiento obtuvo un menor impuesto a cargo.

¹⁴ C-571 de 2010

Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria¹⁵.

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

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

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

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

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

¹⁵ **Ley 1819 de 2016, artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

"Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

[...]

Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."

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

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

'Artículo 248. Sanción por inexactitud. *La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.*

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

- 1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.*
- 2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*
- 3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*
- 4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.*

Parágrafo 1°. *La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.*

Parágrafo 2°. *La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018."*
(Destaca la Sala)

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia

entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados para recalcular la sanción por inexactitud. En consecuencia, la nueva liquidación a cargo de la actora es la siguiente:

BIOAGRÍCOLA DEL LLANO S.A. E.S.P.			
AÑO GRAVABLE 2004			
CONCEPTO	LIQ PRIVADA	L.O.R.	LIQ C. DE E.
Total Gastos de Nómina	2.258.229.000	2.258.229.000	2.258.229.000
Aportes al sistema de seguridad social	337.228.000	337.228.000	337.228.000
Aportes al SENA, ICBF y Cajas Comp.	153.354.000	153.354.000	153.354.000
Efectivo, bancos, Inversiones Mobiliarias	1.100.937.000	1.100.937.000	1.100.937.000
Cuentas por cobrar clientes	3.292.138.000	4.322.451.000	4.322.451.000
Acciones y aportes	50.439.000	50.439.000	50.439.000
Inventarios	102.510.000	102.510.000	102.510.000
Activos Fijos	2.620.635.000	2.620.635.000	2.620.635.000
Otros Activos	1.310.792.000	1.310.792.000	1.310.792.000
Total patrimonio bruto	8.477.451.000	9.507.764.000	9.507.764.000
Pasivos	2.504.859.000	2.504.859.000	2.504.859.000
Total patrimonio líquido	5.972.592.000	7.002.905.000	7.002.905.000
Ingresos brutos operacionales	9.579.813.000	9.579.813.000	9.579.813.000
Ingresos brutos no operacionales	989.388.000	989.388.000	989.388.000
Intereses y rendimientos financieros	87.479.000	87.479.000	87.479.000
Total ingresos brutos	10.656.680.000	10.656.680.000	10.656.680.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	63.712.000	63.712.000	63.712.000
Total Ingresos Netos	10.592.968.000	10.592.968.000	10.592.968.000
Costos de Venta	6.634.745.000	6.634.745.000	6.634.745.000
Total costos	6.634.745.000	6.634.745.000	6.634.745.000
Gastos operacionales de administración	2.698.181.000	1.634.776.000	1.634.776.000
Deducción inversiones en activos fijos	581.953.000	529.612.000	529.612.000
Pérdida por exposición a la inflación	139.880.000	139.880.000	139.880.000
Otras deducciones	338.546.000	338.546.000	338.546.000
Total deducciones	3.758.560.000	2.642.814.000	2.642.814.000
Renta líquida del ejercicio	199.663.000	1.315.409.000	1.315.409.000
Renta líquida	199.663.000	1.315.409.000	1.315.409.000
Renta líquida gravable	199.663.000	1.315.409.000	1.315.409.000
Impuesto sobre renta gravable	69.882.000	460.393.000	460.393.000

Impuesto neto de renta	69.882.000	460.393.000	460.393.000
Sobretasa impuesto a la renta	6.988.000	46.039.000	46.039.000
Total impuesto a cargo	76.870.000	506.432.000	506.432.000
Otras retenciones	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Total retenciones año gravable	2.000.000	2.000.000	2.000.000
Anticipo por el año gravable	113.358.000	113.358.000	113.358.000
Anticipo sobretasa año gravable	7.626.000	7.626.000	7.626.000
Anticipo por el año gravable siguiente	50.412.000	50.412.000	50.412.000
Sanciones		687.299.000	429.562.000
Total saldo a pagar	4.298.000	1.121.159.000	863.422.000
CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD			
Saldo a pagar liquidación privada	4.298.000		
Saldo a pagar Consejo de Estado	433.860.000		
Base sanción por inexactitud		429.562.000	
Tarifa (Ley 1819/16 arts 648 y 640)		100%	
Sanción por inexactitud		429.562.000	

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

FALLA

REVOCAR la sentencia de 29 de abril de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo del Meta. En su lugar, dispone:

1. ANULAR parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión N° 22064200800001 de 17 de marzo de 2008 y la Resolución 900069 de 3 de abril de 2009, por las cuales la DIAN modificó a la actora la declaración de renta del año gravable 2004.

2. A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** como liquidación a cargo de la actora por el año gravable 2004, la practicada por la Sala.

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

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



STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente



MILTON CHAVES GARCÍA



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ