



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., treinta (30) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2014-00960-01 (25867)
Demandante: CI Banacol S. A.
Demandada: DIAN

Temas: Terminación por mutuo acuerdo. Artículo 148 de la Ley 1607 de 2012.
Sanción por inexactitud por rechazo de pérdidas fiscales.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 09 de noviembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia que accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandada (índice 2)¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El acta demandada, junto con las resoluciones que resolvieron los recursos de reposición y apelación interpuestos, no accedieron a la solicitud de terminación por mutuo acuerdo de la actuación administrativa de liquidación oficial de revisión, que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2007, presentada por la actora, en la cual se determinó saldo a pagar, en lugar del saldo a favor autoliquidado por la contribuyente que fuere devuelto por la Administración. La razón de la desestimación de la petición de terminación fue que la actora incumplió el requisito de pago, en tanto el acto de determinación incluyó una sanción por el rechazo de pérdidas fiscales la cual no era objeto del beneficio (índice 2).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló la siguiente pretensión (índice 2):

Declarar la nulidad del Acta nro. 130, del 18 de septiembre de 2013, del Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, las resoluciones nro. 19, del 27 de noviembre de 2013, del Comité Especial de Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, y del Acta nro.

¹ Del repositorio informático SAMAI.

430, del 23 de enero de 2014, (...) que niegan la transacción y terminación por anticipado del proceso de discusión de impuestos y, en su lugar, disponga terminar dicho proceso por las razones antes enunciadas.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 148 de la Ley 1607 de 2012 y 647-1 del ET (Estatuto Tributario), bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Adujo que los actos demandados infringieron las normas en que debieron fundarse, debido a que la sanción por inexactitud por el rechazo de pérdidas fiscales (artículo 647-1 del ET) hacía parte de la multa por inexactitud que era beneficiada del procedimiento de terminación por mutuo acuerdo del artículo 148 de la Ley 1607 de 2012, pues esta disposición que no distinguió entre la sanción prevista en el artículo 647 y la del artículo 647-1 del ET, a efectos de exonerar la deuda por dicho concepto dentro del trámite de terminación del acto de liquidación oficial que las haya impuesto. Agregó que se trata de la misma conducta infractora, solo que el artículo 647-1 prevé una forma distinta de cuantificar la multa cuando se rechazan total o parcialmente las pérdidas fiscales autoliquidadas por el sujeto pasivo infractor (sentencia C-910 de 2004 de la Corte Constitucional). Manifestó que la Defensoría del Contribuyente advirtió que la interpretación de la demandada impedía el objetivo de la terminación por mutuo acuerdo, ya que no se trataba de una sanción autónoma.

Contestación de la demanda

Se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 118 a126). Planteó que la terminación por mutuo acuerdo del procedimiento que deriva en liquidación oficial de revisión únicamente exonera del pago de la sanción por inexactitud del artículo 647 del ET, ya que la sanción del artículo 647-1 por el rechazo de las pérdidas fiscales no está relacionada con el mayor tributo a cargo determinado oficialmente, así que es una multa autónoma que no es objeto del beneficio de terminación.

Sentencia apelada

Accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandada (índice 2). Al efecto, consideró que, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado², la sanción impuesta al demandante por el rechazo de pérdidas fiscales tiene una connotación de inexactitud, pese a que no esté incluida en la redacción de la disposición jurídica del artículo 647 del ET, pues el monto de la pérdida fiscal rechazada guarda relación con la adición de ingresos en el año gravable revisado. Con base en esas premisas, concluyó que el procedimiento de terminación por mutuo acuerdo incorporaba la exoneración de esa multa, por lo que bastaba con que la actora acreditara el pago del 100 % del mayor impuesto a cargo.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal (índice 13), con el fin de insistir en que la sanción por el rechazo de pérdidas fiscales, de que trata el artículo 647-1 del ET, no se deriva del mayor tributo a cargo, como sí ocurre con la multa por inexactitud del artículo 647 *ibidem*, de ahí que el procedimiento de terminación por mutuo acuerdo de liquidaciones oficiales de revisión condone solamente el pago de la sanción por inexactitud que se cuantifica sobre el monto del mayor impuesto que el contribuyente no autoliquidó, sin exonerar el pago de otras multas impuestas dentro del mismo acto de liquidación. Seguidamente, adujo que en los asuntos de interés público no procede la

² Se refirió, entre otras, a la sentencia del 24 de octubre de 2018, exp. 21516, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

condena en costas.

Alegatos de conclusión

La actora guardó silencio, mientras que la demandada reiteró lo dicho en la apelación (índice 29). El ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada, pues la sanción por el rechazo de pérdidas fiscales hace parte de la conducta sancionable por inexactitud, de ahí que sí pueda ser objeto de condonación en el procedimiento de terminación por mutuo acuerdo de la liquidación oficial de revisión (índice 30).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primer grado que accedió a las pretensiones de la actora y condenó en costas a la parte vencida. Así, corresponde determinar si el procedimiento de terminación por mutuo acuerdo de la liquidación oficial de revisión exonera al solicitante del pago de la sanción prevista en el artículo 647-1, en tanto que hace parte de la multa que por inexactitud se impone dentro de dicho acto oficial. Seguidamente, se determinará la procedencia de la condena en costas apelada.

2- Sobre el asunto debatido, la demandante sostiene que, de acuerdo con el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012, el 26 de agosto de 2013 presentó solicitud de terminación de mutuo acuerdo del procedimiento administrativo de determinación oficial que modificó su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, para lo cual, el 23 de agosto anterior, corrigió su declaración y acogió las glosas que derivaron en el mayor tributo a cargo en el monto de \$88.952.000, que pagó en esa misma oportunidad. No obstante, expuso que la Administración negó su petición bajo la consideración de que incumplió el pago de la sanción por el rechazo de la pérdida fiscal liquidada en la declaración privada, pese a que la referida disposición jurídica y su norma reglamentaria permitían exonerar del 100% de las sanciones impuestas dentro del procedimiento de determinación oficial sometido a terminación por mutuo acuerdo, sin excluir algún tipo de sanción. Adicionalmente, argumenta que la conducta sancionada mediante los artículos 647 y 647-1 es la misma, así que la cuantificación de la multa cuando se rechazan pérdidas fiscales no la convierte en una conducta infractora independiente y autónoma de la infracción por inexactitud, además de que se impone en el marco del procedimiento de revisión que modifica la declaración tributaria del contribuyente; acto administrativo que puede someterse al trámite de terminación por mutuo acuerdo. El *a quo* acogió la posición de la demandante al considerar que la sanción prevista en el artículo 647-1 del ET corresponde a la misma conducta sancionable del tipo infractor de la sanción por inexactitud, pese a que la forma de calcularla sea distinta a la fijada en el artículo 647 del ET.

Por su parte, la apelante insiste en que la referida sanción sí es independiente y distinta, en tanto que se calcula a partir de un impuesto teórico, de acuerdo con lo considerado por la Corte Constitucional en la sentencia C-910 de 2004, por lo que solo la multa por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET es susceptible de beneficiarse de la terminación por mutuo prevista en el artículo 148 de la Ley 1607 de 2012.

3- Al respecto, se precisa que el 148 de la Ley 1607 de 2012 confirió competencia a la entidad demandada para terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos tributarios en los que se hubiese notificado antes de su entrada en vigencia:

requerimientos especiales; liquidaciones oficiales de revisión y de aforo; actos sancionadores y las resoluciones que resolvieran los recursos interpuestos contra estos, con el correlativo beneficio de exonerar al obligado tributario del pago de los intereses, la sanción impuesta y su actualización, siempre que se allanara a las glosas propuestas o liquidadas mediante la presentación de la respectiva declaración y acreditara el pago del 100% del tributo a cargo o del menor saldo a favor, además de los otros requisitos que expresamente fijó esa disposición jurídica y desarrolló el Decreto Reglamentario 699 de 2013. En lo particular a las sanciones impuestas, el legislador autorizó que los pliegos de cargos, las resoluciones que las impusieran y los actos que resolvieran los recursos pudieran someterse a la terminación por mutuo acuerdo accediendo a la exoneración del pago total de la multa, siempre que se pagara de forma completa el tributo a cargo o el menor saldo a favor, de tal forma que el dispositivo jurídico estaba previsto para sanciones atribuidas por infracciones relacionadas con tributos a cargo del solicitante dejados de pagar o inexactos. Ello es ratificado por las letras b) y c) del ordinal 1.º del artículo 6.º del Decreto Reglamentario 699 de 2013 que establecen la procedencia de la terminación por mutuo acuerdo frente a actos sancionadores, cuya imposición sea consecuencia de la determinación de «*un mayor impuesto o tributo aduanero a cargo o de un menor saldo a favor, en discusión*»; de ahí que este beneficio no se extendiera a casos en que se impusieran sanciones por motivos distintos a la falta de pago del tributo o la determinación de un mayor tributo a cargo o menor saldo a favor, cuestión advertida por esta judicatura en sentencia del 15 de junio de 2017 (exp. 20067, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

El resultado de acceder a dicho trámite pondría fin a la actuación administrativa tributaria en contra del contribuyente; decisión que prestaría mérito ejecutivo de conformidad con los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario y extinguía la obligación por la totalidad de las sumas en discusión; sin perjuicio de lo cual, cabe advertirse que la petición debía identificar el o los actos administrativos emitidos dentro de la respectiva actuación administrativa que se quisiera finalizar a través de ese procedimiento y acreditar los requisitos por cada actuación.

4- A propósito de que el beneficio de terminación por mutuo acuerdo del artículo 148 de la Ley 1607 de 2012 estaba previsto únicamente para finalizar procedimientos tanto de determinación como sancionadores ligados al pago del tributo, a su mayor valor o al menor saldo a favor, la demandada consideró que debía acreditarse el pago de la sanción que en la misma liquidación oficial de determinación le impuso la autoridad a la demandante, al rechazar la pérdida fiscal declarada, lo que dio lugar a la multa prevista en el artículo 647-1 del ET. Frente a esta norma, la Sala³, a la luz de la sentencia C-910 de 2004, proferida por la Corte Constitucional (MP: Rodrigo Escobar Gil), ha considerado que el artículo 647-1 del ET, relativo a la multa por el rechazo de pérdidas fiscales, no constituye un tipo infractor distinto o autónomo de la multa por inexactitud del artículo 647 *ibidem*, sino que regula las condiciones en las que se aplican los mecanismos punitivos de inexactitud y corrección cuando se rechazan o disminuyen pérdidas fiscales.

En ese contexto, se ha considerado que, en aplicación del hecho sancionable descrito en el artículo 647-1 del ET, la disminución de las pérdidas fiscales inicialmente determinadas en la declaración modificada oficialmente o por corrección hecha por el propio obligado tributario, debe obedecer a las circunstancias señaladas en el artículo 647 del ET, es decir, a la omisión de ingresos gravados, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes o inexactos, entre otros supuestos, pues se trata de un hecho infractor del tipo de inexactitud.

³ Entre otras, sentencias del 24 y 31 de octubre de 2021, exp. 21516 y 20809, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

Más aún, se advierte que en los eventos en que la Administración impuso de forma concomitante la sanción por inexactitud calculada en los términos de los artículos 647-1 y 647 del ET, la Sala ha determinado el levantamiento de la multa calculada según el artículo 647-1 *ibidem* al violar el principio de *non bis in idem*, en tanto que ello equivale a la doble imposición de sanción por la misma conducta infractora de inexactitud⁴.

5- Bajo las anteriores premisas, no le asiste razón a la apelante al defender la legalidad de los actos demandados bajo el criterio de que la sanción originada en el rechazo de pérdidas fiscales no guarda relación con el procedimiento de determinación oficial del impuesto de renta de la actora por el año gravable 2007, pues, como se vio, esta multa corresponde a la conducta sancionada por el tipo infractor de inexactitud que, a su vez, pende de lo glosado por la Administración para liquidar oficialmente un mayor tributo a cargo de la contribuyente.

Al respecto, la actora se allanó a la glosa que liquidó un mayor tributo a cargo de \$88.952.000 y, dado que el beneficio la exoneraba de pagar intereses y la multa por inexactitud, junto con su actualización, dicha corrección presentada el 23 de agosto de 2013 implicó que se eliminara el saldo a favor de \$86.737.000, para, en su lugar registrar un saldo a pagar de \$2.215.000. Con lo cual, para cumplir con el requisito de pago del 100% del mayor impuesto a cargo, exigido por las disposiciones que regularon la terminación por mutuo acuerdo arriba señaladas, la actora pagó en banco en esa misma oportunidad las referidas diferencias, una porción mediante la declaración de corrección (\$2.215.000) y la otra mediante el Recibo Oficial de Pago identificado con número de sticker nro. 19692020015035 (\$86.737.000) (índice 2), dando cumplimiento con ello al requisito cuestionado por la demandada. No prospera el cargo de apelación.

6- Resta por decidir sobre la condena en costas impuesta en primera instancia. La demandada sostiene que es improcedente debido a que en el presente proceso se debate un asunto de interés público. De acuerdo con el artículo 188 del CPACA, en las sentencias proferidas por la jurisdicción contencioso-administrativa se debe disponer sobre la condena en costas, salvo que en el proceso «*se ventile un interés público*»; respecto de lo cual los precedentes de esta Sección han precisado que esa expresión se circunscribe al trámite de las acciones públicas, no a los procesos suscitados entre particulares y el Estado, aun cuando versen sobre cuestiones impositivas. Lo anterior, porque no puede concluirse que por «*el solo hecho de estar implícito el interés público en la gestión de recaudo de los tributos, necesariamente se le deba exonerar de la condena en costas*» (sentencia del 06 de julio de 2016, exp. 20486, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez)⁵. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

7- En definitiva, por las razones expuestas, la Sala confirmará la decisión del *a quo*.

8- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

⁴ Entre otras, en las sentencias del 25 de julio de 2019 (exp. 21703, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), 29 de abril de 2020 y 17 de junio de 2021 (exp. 23307 y 24285, CP: Milton Chaves García).

⁵ Criterio reiterado, entre otras, en las sentencias del 30 de agosto de 2016, exp. 20508, CP: Martha Teresa Briceño De Valencia; del 26 de julio de 2017, exp. 20647, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; del 03 de junio del 2021, exp. 24339, CP: Julio Roberto Piza; del 09 de septiembre de 2021, exp. 24094, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 30 de septiembre de 2021, exp. 25150, CP: Milton Chaves García.



FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.
3. **Reconocer** personería al abogado Andrés Felipe Cadavid Usma, para actuar en representación de la demandada, en los términos del poder conferido (índice 29).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO