



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

**Bogotá D.C., treinta (30) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 76001-23-33-000-2013-00553-03 (28520)  
**Demandante:** Reforestadora Andina S.A.  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Renta 2009. Descuento por reforestación 253 ET. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la parte demandante<sup>2</sup> contra la sentencia del 02 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió<sup>3</sup>:

Primero: Declarar la nulidad parcial del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Renta Sociedades y/o Naturales Obligados Contabilidad de Revisión No. 052412013000010 del 05 de marzo de 2013, expedida por la DIAN, pero sólo en lo al (sic) valor a pagar por concepto de la sanción por inexactitud.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, se ordena reliquidar la sanción por inexactitud con el 100% de los valores incluidos para su cálculo en el impuesto de renta del año gravable 2009 de la sociedad Reforestadora Andina S.A.

Tercera: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: Sin condena en costas.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Previo requerimiento especial y respuesta al mismo<sup>4</sup>, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 052412013000010 del 05 de marzo de 2013<sup>5</sup>, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009 presentada por Reforestadora Andina S.A. el 04 de marzo de 2010<sup>6</sup>, para desconocer \$475.161.000 como descuento por reforestación -art. 253 del ET- e imponer sanción de inexactitud de \$760.258.000 -160%- en la forma propuesta en el requerimiento especial. La actora prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente *-per saltum-* a la jurisdicción.

<sup>1</sup> Ingresó al despacho el 23 de febrero de 2024. SAMAI CE. Índice 4.

<sup>2</sup> SAMAI Tribunal. Índice 57. 5\_MemorialWeb\_Recurso(.pdf) NroActua 57.

<sup>3</sup> SAMAI Tribunal. Índice 53. 4\_SENTENCIA(.pdf) NroActua 53.

<sup>4</sup> Requerimiento especial 052382012000058 del 04 de junio de 2012 y respuesta al mismo del 27 de agosto siguiente. SAMAI Tribunal. Índice 68. 17\_ED\_20130055300CUADE(.pdf) NroActua 68. Pp.23 a 36 y 109 a 167 (exp. híbrido ff.47 a 71 y 55 a 84)

<sup>5</sup> SAMAI Tribunal. Índice 68. 17\_ED\_20130055300CUADE(.pdf) NroActua 68. Pp. 13 a 41 (exp. híbrido ff. 6 a 21)

<sup>6</sup> SAMAI Tribunal. Índice 68. 17\_ED\_20130055300CUADE(.pdf) NroActua 68. P. 11 (exp. híbrido f. 6)



## 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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>7</sup>:

1. Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:
  - Emplazamiento para Corregir No. 052382010000039 de fecha 01 de septiembre de 2010, por concepto del impuesto sobre la renta, vigencia fiscal 2009; proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali<sup>8</sup>.
  - Liquidación Oficial Renta Sociedades y/o Naturales Obligadas Contabilidad Revisión No. 052412013000010 de fecha 05 de marzo de 2013; por concepto del impuesto sobre la renta, vigencia fiscal 2009; proferido por la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali.
2. Como consecuencia de la anterior declaratoria restablecer en su derecho a la sociedad Reforestadora Andina S.A. NIT. 890.316.958-7, disponiendo la vigencia y procedibilidad del descuento tributario por reforestación, prescrito en el artículo 253 del ET.
3. Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la Nación - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN - Dirección Seccional de Impuestos de Cali.

Invocó como vulnerados los artículos 6, 29, 95-9, 333 y 363 de la Constitución; 253, 647, 683, 685, 689-1 y 742 del ET (Estatuto Tributario); 137 y 138 del CPACA, así como la Ley 1151 de 2007; bajo el siguiente concepto de violación<sup>9</sup>:

Adujo que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009 cobijada por el beneficio de auditoría -seis meses- consolidó su firmeza el 04 de marzo de 2010, en tanto el emplazamiento para corregir no se sustenta en indicios de inexactitud alguna, con lo cual es nulo por expedición irregular.

La decisión acusada partió de los conceptos DIAN 031615 de 2004 y 087004 de 2007 que no figuran publicados en el diario oficial, además el concepto 031615 no refirió la derogatoria del artículo 253 del ET, y no podría haberlo hecho, si al decir de la administración la referida derogatoria ocurrió con la expedición de la Ley 1151 de 2007.

La supuesta derogatoria del inciso 1 del artículo 253 del ET aducida por la entidad demandada no se evidencia en los textos del estatuto tributario nacional publicados por la Secretaría del Senado, la DIAN y otras páginas oficiales en los que se muestra vigente con la modificación introducida por el artículo 250 de la Ley 223 de 1995. Asimismo, los instructivos de los formularios para la presentación de la declaración de renta expedidos por la autoridad fiscal para el año 2009 -cartilla pág. 109, punto 58.3.3.-, así como la Resolución 7935 de 2009 en la que se estableció la obligación de suministrar la información exigida por el artículo 631 del ET, prevén la procedencia del descuento tributario por reforestación, siendo estos documentos constitutivos de fuentes normativas idóneas, que confirman la vigencia del beneficio tributario.

El acto demandado se expidió de manera irregular y está falsamente motivado por la errónea interpretación en cuanto a que el inciso 1 del artículo 253 del ET no estaba vigente para la vigencia fiscalizada, siendo que la Ley 812 de 2003 no lo derogó expresa ni tácitamente. De modo que es procedente el descuento tributario aplicado por la actora en la declaración del año gravable 2009, correspondiente al 20% de la inversión

<sup>7</sup> SAMAI Tribunal. Índice 68. 17\_ED\_20130055300CUADE(.pdf) NroActua 68. Pp. 207 a 287 (exp. híbrido ff. 102 a 142)

<sup>8</sup> Pretensión que no hace parte de la fijación del litigio.

<sup>9</sup> SAMAI Tribunal. Índice 68. 17\_ED\_20130055300CUADE(.pdf) NroActua 68. Pp. 219 a 285 (exp. híbrido ff. 108 a 140)

certificada en actividades de reforestación.

Lo anterior, porque el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 de manera temporal -tratándose del Plan Nacional de Desarrollo 2003 a 2006-, concedió un 10% adicional al descuento del inciso 1 del artículo 253 del ET, resultando estas normas complementarias, solo que por ser mayor el beneficio de dicha norma transitoria, al previsto en el estatuto tributario, este último quedó en suspenso porque en la práctica ningún contribuyente preferiría un descuento menor. Entonces, sin ser contrarias las referidas normas, lo dispuesto en el artículo 137 de la Ley 812 de 2003 -derogatorio de todas las disposiciones contrarias-, no afectó la vigencia del citado inciso 1, el cual recobró vigencia cumplido el periodo de aplicación del Plan Nacional de Desarrollo 2003 a 2006. Fue así como la Ley 1151 de 2007 -Plan de Desarrollo 2006-2010- al derogar expresamente el artículo 31 de la Ley 812 de 2003<sup>10</sup>, dio paso a la recuperación de la aplicabilidad del beneficio previsto en el aludido artículo 253.

La actora no incurrió en una conducta sancionable por inexactitud, pues no existió omisión de ingresos, la inversión en reforestación es real y fue certificada por la autoridad competente, aparte que el descuento por ese concepto está amparado en una norma vigente, así los datos registrados en la declaración son ciertos y reales. Además, existe diferencia de criterios en cuanto a la vigencia del inciso 1 del artículo 253 del ET, dado que la DIAN entiende que esta prerrogativa fue derogada por el artículo 160 de la ley 1151 de 2007 y la demandante concibe lo contrario, atendiendo los textos del estatuto tributario publicado en distintas páginas oficiales, documentos emanados de la administración y doctrina especializada sobre la materia.

### Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora<sup>11</sup>. Explicó que la notificación del emplazamiento para corregir dentro de los seis meses siguientes a la presentación la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009, derivó en la pérdida del beneficio de auditoría y que la firmeza de la declaración fuera en dos años. Que la facultad fiscalizadora de la DIAN le permite revisar las declaraciones tributarias, al tiempo que es obligación del contribuyente suministrar la información que requiere la administración a efectos de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Además, la respuesta al emplazamiento para corregir es un derecho de los contribuyentes en ejercicio del derecho de contradicción y defensa, no obstante, se trata de actuaciones de trámite del procedimiento tributario que no son controvertibles en vía administrativa, menos de impugnación ante la jurisdicción.

El artículo 264 del Decreto 223 de 1995, vigente para el momento de expedición de los conceptos 031615 de 2004 y 087004 de 2007, establecía el deber de publicación en el diario oficial únicamente para aquellos conceptos u oficios que significaran un cambio de la posición asumida en aquellos dictados previamente, situación que no se advierte frente a la citada doctrina oficial, sin perjuicio de ello, la derogatoria tácita del inciso 1 del artículo 253 del ET la ratificó el oficio DIAN 39730 de 2013 publicado en el diario oficial 48.918 del 19 de septiembre de 2013. La divulgación del citado inciso en los diferentes sitios web referidos por la demandante, no demuestran su vigor, tampoco lo hacen los instructivos de la entidad al tratarse de una guía orientadora que no exime al contribuyente de dar debida aplicación a las disposiciones vigentes, no obstante, la derogatoria de dicha norma se puede apreciar en la versión del estatuto tributario publicado en el sitio "Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.". La Resolución DIAN 7935 de 2009 hace referencia a lo solicitado para cruzar información, con lo cual no es fuente normativa idónea para

<sup>10</sup> Porque no se enlistó en las normas que continuaban vigentes según el artículo 160 de la Ley 1150 de 2007.

<sup>11</sup> SAMAI Tribunal. Índice 68. 17\_ED\_20130055300CUADE(.pdf) NroActua 68. Pp. 452 a 466 (exp. híbrido ff. 232 a 239)



desvirtuar la derogatoria de una norma.

El beneficio del inciso 1 del artículo 253 del ET no está vigente, dada la derogatoria tácita del artículo 31 de la Ley 812 de 2003, que modificó el porcentaje y configuración del beneficio acorde con las especies de árboles y áreas a reforestar, cambios sustanciales de la prerrogativa que denotan la contrariedad entre esas dos disposiciones, aparte que el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007 señaló expresamente los artículos de la Ley 812 de 2003 que continuarían vigentes sin incluir el referido artículo 31. Asimismo, el artículo 14 de la Ley 153 de 1887 precisa que una norma derogada no recobra su vigencia por la abolición de la disposición que la suprimió.

Defendió la procedencia de la sanción por inexactitud porque pese a que la administración no cuestionó la realidad de las plantaciones de reforestación ni su registro o contabilización, la actora, a partir de una norma derogada incluyó en su declaración un descuento inexistente tendiente a disminuir el impuesto a cargo, conducta sancionable frente a la cual descartó la eximente de diferencia de criterios porque lo ocurrido fue el desconocimiento del derecho aplicable.

### Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas<sup>12</sup>. Preciso que la sentencia se centraría al estudio de legalidad de la liquidación oficial de revisión en punto a la vigencia y aplicación del inciso 1 del artículo 253 del ET, tal como se estableció en la fijación del litigio, que no incluyó argumentos ni alegaciones de nulidad del emplazamiento para corregir porque frente a esa pretensión se declaró inapta la demanda<sup>13</sup>.

Acogió lo decidido por el Consejo de Estado en la sentencia que negó la nulidad de los conceptos DIAN 087004 de 2007 y 039730 de 2013<sup>14</sup>, que interpretaron la pérdida de vigencia del inciso 1 del artículo 253 del ET a consecuencia de la entrada en vigor del artículo 31 de la Ley 812 de 2003, luego derogado por el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007. Situación esta última, que no revivió el citado inciso, aunado a que el artículo 14 de la Ley 153 de 1887 dispone que una ley derogada no revive por sí sola y solo recobra su fuerza cuando sea reproducida en una nueva ley.

Halló procedente la sanción por inexactitud porque en este asunto no se presentó una diferencia interpretativa como aduce la actora, sino que ocurrió la aplicación de una norma derogada. Con todo, recalculó al 100% la multa en desarrollo del principio de favorabilidad.

### Recurso de apelación

La **demandante** apeló la decisión del *a quo*<sup>15</sup>. Acusó la sentencia de incurrir en defecto sustantivo por desconocer que el inciso 1 del artículo 253 del ET no fue derogado ni modificado por la Ley 812 de 2003 -Plan Nacional de Desarrollo- en razón a su temporalidad, cuya derogatoria por mandato de la Ley 1151 de 2007, a su juicio, como lo expresó en la demanda y reitera, dio paso a la recuperación del citado descuento en la forma prevista

<sup>12</sup> SAMAI Tribunal. Índice 53. 4\_SENTENCIA(.pdf) NroActua 53.

<sup>13</sup> SAMAI Tribunal. Índice 68. 17\_ED\_20130055300CUADE(.pdf) NroActua 68. Pp.628 a 640 (exp. híbrido ff. 368 a 374). En la audiencia inicial de fijación del litigio se concretó el problema jurídico en “determinar si el primer inciso del artículo 253 ET se encuentra derogado, pues de resolverse tal interrogante de manera negativa, se deberá establecer si es procedente reconocer el descuento tributario por reforestación incluido por la Reforestadora Andina S.A. en su declaración de renta para el año gravable 2009”, frente al cual las partes manifestaron conformidad, decisión no controvertida y ejecutoriada.

<sup>14</sup> Del 09 de agosto de 2018 (exp. 20513, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)

<sup>15</sup> SAMAI Tribunal. Índice 57.



por el referido artículo 253 ib., de ahí que es procedente el beneficio registrado en la declaración de renta de 2009.

Agregó que ese mismo defecto se presenta por el desconocimiento de la causal eximente de la sanción por inexactitud de diferencia de criterios, dada la interpretación razonable sobre la vigencia del inciso 1 del artículo 253 del ET, fundada en que la disposición que presuntamente la modificó -artículo 31 de la Ley 812 de 2003-, tuvo aplicación temporal y solo aumentó la tarifa del beneficio -del 20% al 30%-, de modo que sus contenidos no eran opuestos, aparte que no estableció derogatoria expresa o tácita del señalado artículo del estatuto tributario.

### **Pronunciamientos finales**

La demandada insistió en la legalidad del acto demandado dada la improcedencia de reclamar un beneficio tributario que ha sido retirado del ordenamiento jurídico y porque ese actuar, fundado en una norma derogada, no corresponde a una disparidad de criterios del derecho aplicable.<sup>16</sup>

La demandante y el delegado del ministerio público guardaron silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **Problema jurídico**

1- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la demandante -apelante única-, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. En concreto, corresponde establecer la procedencia del descuento por reforestación aplicado por la actora en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009 y, en caso negativo, si hay mérito para imponer sanción por inexactitud.

### **Análisis del caso concreto**

2- Para la demandante el inciso 1 del artículo 253 del ET no fue derogado ni modificado por la Ley 812 de 2003 -Plan Nacional de Desarrollo- en razón a su temporalidad, cuya derogatoria por mandato de la Ley 1151 de 2007, dio paso a la recuperación del citado descuento conforme lo previó el referido artículo 253 ib., de ahí que es procedente el beneficio registrado en la declaración de renta de 2009. Su contraparte adujo que el inciso 1 del artículo 253 del ET fue derogado tácitamente por la Ley 812 de 2003 en tanto la norma consagró una modificación sustancial que la hace contraria a la dispuesta en el estatuto tributario, en consecuencia, no le era dable a la actora llevar a su denuncia rentístico el descuento por reforestación.

El Tribunal juzgó improcedente el descuento por reforestación aplicado por la actora a la declaración de renta del año 2009, por efecto de la pérdida de vigencia del inciso 1 del artículo 253 del ET -con base en el criterio contenido en la sentencia de esta corporación del 09 de agosto de 2018 (exp. 20513, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)-, al haber sido modificado por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, a su vez derogado por el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007. Decisión que la demandante ataca por defecto sustantivo, en tanto considera el beneficio vigente y procedente porque no fue derogado ni modificado por la referida Ley

<sup>16</sup> SAMAI CE. Índice 12.

812 de 2003, dada su temporalidad, norma que una vez fue derogada por la Ley 1151 de 2007, permitió que la aplicación del señalado descuento se recuperara.

A fin de dar solución al debate, se reitera en lo pertinente el criterio de decisión expuesto por la Sección en la sentencia del 09 de agosto de 2018 (exp. 20513, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), en la que al resolver un juicio de nulidad simple<sup>17</sup> se concluyó que «*el beneficio del descuento por reforestación perdió vigencia al modificarse el artículo 253 del ET por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, norma que a su vez fue derogada por el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007*».

En esa oportunidad la Sala precisó y ahora reitera:

«3.2. ... para la Sala es necesario enfatizar que la vigencia de la ley tributaria, así como sus modificaciones, no la determina su reproducción en compendios normativos, resoluciones o instructivos de carácter administrativo, pues la función legislativa en materia tributaria radica exclusivamente en cabeza del Congreso de la República<sup>18</sup>. (...)

[n]o todas las normas que componen el Plan Nacional de Desarrollo comparten la misma naturaleza, ya que este comprende tanto la expresión de los propósitos y objetivos gubernamentales perseguidos en cada periodo presidencial, el plan de inversiones, los presupuestos y proyectos de inversión, normas que, en general, tienen una vigencia temporal, así como también comprende normas instrumentales que, como quedó establecido, pueden ser leyes en sentido general, que guardan relación directa con los objetivos trazados por el Plan Nacional de Desarrollo.

En este contexto, dentro de las normas de carácter instrumental, es pertinente incluir leyes tributarias, las cuales, al involucrar beneficios tributarios, constituyen una herramienta de política económica, social o ecológica, utilizada comúnmente por el Estado para el cumplimiento de sus fines, sin que por esta razón pierdan su carácter simplemente normativo o de ley en sentido general, o sin que, por este hecho se pueda predicar de ellas un carácter provisional con vigencia exclusiva para el periodo dentro del cual fue propuesta su inclusión por iniciativa del gobierno<sup>19</sup>. (...)

Es así como, del contenido del referido artículo 31 de la Ley 812 de 2003, se evidencia la estructuración de la obligación tributaria, sin que sea posible colegir que la intención del legislador fue la de procurar una norma de alcance meramente temporal, (...)

Corolario de lo anterior, es claro que el contenido de las normas objeto de estudio fue reformado en su integridad por el legislador al expedir el Plan Nacional de Desarrollo, siendo evidente que el descuento del 20% dispuesto por el artículo 253 del ET pugna con el descuento del 30% establecido por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 al generar una modificación sustancial de la obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos del tributo en materia del impuesto sobre la renta, modificación perseguida por el legislador con propósitos de política fiscal, lo que impide la conciliación de las disposiciones objeto de análisis.

Por lo expuesto y atendiendo lo previsto por el artículo 71 y 72 del Código Civil, la Sala concluye que Ley 812 de 2003 modificó el artículo 253 del ET al derogar tácitamente su inciso primero, sustituyéndolo en su integridad por el artículo 31 de dicha Ley.

En este contexto, no es procedente interpretar la coexistencia de un beneficio por reforestación contenido en el artículo 253 del ET, con otro establecido por la Ley del Plan Nacional de Desarrollo, pues, se repite, el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, modificó el descuento tributario otorgado por la inversión en nuevos cultivos forestales. (...)

<sup>17</sup> Contra los conceptos DIAN 087004 de 2007 y 039730 de 2013. Se negaron las pretensiones de la demanda -que traía los mismos argumentos de vigencia del artículo 253 ET presentados en el sub examine-.

<sup>18</sup> Sentencia del 1 de junio de 1995, expediente D-792 MP José Gregorio Hernández Galindo, Sala Plena Corte Constitucional, en la cual se afirmó: «*la función de legislar en materia tributaria es propia e indelegable del Congreso de la República, en cuya cabeza se encuentra, por su naturaleza y por el papel que cumple en el seno de la democracia la representación política en su más genuina expresión. Así lo acredita, en el desarrollo del Derecho Constitucional y en la historia misma de las instituciones tributarias, la célebre divisa según la cual "no hay impuesto sin representación"*».

<sup>19</sup> Sentencia C-932 de 2009, MP: María Victoria Calle Correa: «*De conformidad con el artículo 154 CP., si bien las leyes pueden tener origen en cualquiera de las Cámaras a propuesta de sus respectivos miembros, del Gobierno Nacional, de las entidades señaladas en el artículo 156, o por iniciativa popular en los casos previstos en la Constitución, cuando se trata de las materias previstas en el inciso segundo de dicho artículo, esto es, las relativas a los numerales 3, 7, 9, 11 y 22 y los literales a, b y e, del numeral 19 del artículo 150; las que ordenen participaciones en las rentas nacionales o transferencias de las mismas; las que autoricen aportes o suscripciones del Estado a empresas industriales o comerciales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales, tales normas solo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno*».



Así, dentro de las normas de la Ley 812 que continuaron vigentes, no está incluido el artículo 31, por lo que fue derogado a partir de la vigencia de la Ley 1151 de 2007. En consecuencia, el beneficio del descuento por reforestación perdió vigencia al modificarse el artículo 253 del ET por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, norma que a su vez fue derogada por el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007. (...)

De otra parte, la Sala encuentra procedente la aplicación del artículo 14 de la Ley 153 de 1887, invocada por la apoderada de la entidad demandada, pues conforme a dicha norma, el artículo 253 del ET no revive su vigencia por efecto de la derogatoria del artículo 31 de la Ley 812 de 2003.» (se destaca)

En ese orden, no es de recibo lo aducido por la actora en cuanto a que los planes nacionales de desarrollo no contienen derogatorias tácitas, sino modificaciones transitorias, que derivan en la suspensión temporal del ordenamiento jurídico preexistente. En efecto, en el precedente que se reitera, la Sección dilucidó que todas las disposiciones del Plan Nacional de Desarrollo no tienen la misma naturaleza y que en su texto, por razones de técnica legislativa y de eficacia en el cumplimiento de las funciones del congreso, es pertinente la inclusión de normas instrumentales de carácter tributario que pueden ser leyes en sentido general, como sucedió con el artículo 31 de la Ley 812 de 2003. De igual modo, se precisó, que la vigencia de una norma radica en la función legislativa, que no en los medios empleados para reproducirla ni en las citas que de ésta se puedan hacer.

Frente al entendimiento de la apelante relativo a que el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 no derogó tácitamente el inciso primero del artículo 253 del ET debido a que no hay contradicción entre estas dos disposiciones, se enfatiza en lo expuesto por la Sección, en cuanto a que sí se produjo tal derogatoria porque el legislador en aplicación del principio de certeza tributaria -artículo 338 Constitucional- definió los elementos sustanciales de referido descuento, resultando su contenido contrario al del aludido artículo 253. Igualmente, como se precisó en el precedente reiterado, el artículo 31 de la Ley 812 de 2003 fue derogado por el artículo 160 de la Ley 1151 de 2007.

Así, las anteriores precisiones llevan a concluir que el beneficio aplicado por la actora en su denuncia rentístico del año gravable 2009 es improcedente. Todo porque, la norma que le servía de sustento -inciso primero del artículo 253 del ET- fue objeto de derogatoria tácita por el artículo 31 de la Ley 812 de 2003, a su vez derogado a partir de la vigencia de la Ley 1151 de 2007.

Acorde con lo expuesto la Sala encuentra que, conforme con el desarrollo normativo y jurisprudencial sobre la materia, en el *sub lite* es improcedente el reconocimiento del descuento forestal discutido, tal como lo determinó el Tribunal, de ahí que resulta infundado el defecto sustantivo endilgado a la sentencia apelada.

3- La demandante solicita se le exonere del pago de la sanción por inexactitud, por considerar que el yerro se generó por una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, pues un juicio razonado de las disposiciones le llevó a concluir la vigencia del artículo 253 del ET.

Según el artículo 647 del ET<sup>20</sup>, no se configura inexactitud sancionable, cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

<sup>20</sup> Texto vigente hasta la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016.

Para lograr esa exoneración o exculpación -antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 647 del ET- no basta una mera diferencia de criterios.

Al respecto la Sección ha sostenido que «*Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el “criterio” desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico*»<sup>21</sup> siendo de cargo del contribuyente demostrar la ocurrencia del error, el cual se debe «*poder valorar de forma objetiva frente a la incertidumbre en la identificación, vigencia o contenido de la norma aplicable*»<sup>22</sup>.

En ese orden, se advierte que la apelante sostiene que actuó bajo la convicción de que la norma del plan nacional de desarrollo tenía vigencia temporal y tan sólo concedía un 10% adicional del mismo descuento, de modo que, en su juicio de comprensión, no se oponía al texto del inciso primero del artículo 253 del ET y ello descartaba su derogatoria tácita.

Asimismo se observa que la inexactitud de la declaración fiscalizada resultó de la aplicación de la derogatoria tácita del citado inciso, aspecto de marcada trascendencia en este debate, visto que este tipo de modificación exige una labor interpretativa que permita identificar la incompatibilidad entre la nueva ley y la anterior, tal cual ocurrió en ese asunto, puesto que fue necesario concepto previo de la administración, también el estudio de juridicidad de esa interpretación por parte de esta Corporación, pronunciamiento que, por demás, se dio con posterioridad a la presentación de la declaración fiscalizada.

Son esas puntuales circunstancias, por las que la Sala encuentra la interpretación realizada por la actora razonable, en tanto la derogatoria tácita en comento, imponía al intérprete un estudio integrado de las normas y los pronunciamientos de las autoridades administrativas y judiciales competentes a efectos de dilucidar la aplicación de la disposición; distinto de lo que ocurre con la derogatoria expresa en la que «*el legislador determina de manera precisa el o los artículos que retira del ordenamiento, por lo que no se hace necesaria ninguna interpretación, ya que simplemente se cumple una función de exclusión desde el momento que así se establezca.*»<sup>23</sup>.

De manera, pues, que no era identificable a primera vista la expulsión del citado inciso del ordenamiento jurídico, circunstancia de orden objetivo que da cuenta de la diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable invocada por la apelante y que la releva del pago de la multa impuesta.

Es así, que la Sala halla configurada la causal exculpatoria de la sanción por inexactitud y en tal sentido se abre paso este cargo de la apelación.

## Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia se establece en este caso la improcedencia del descuento por reforestación tomado por la actora, dada la derogatoria tácita de la norma que le sirvió de fundamento. Sin embargo, se exonera a la apelante del pago de la sanción por inexactitud al demostrar objetivamente que el error incurrido devino de la incertidumbre en torno a la vigencia de la norma aplicada.

<sup>21</sup> Sentencia del 11 de junio de 2020 (exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)

<sup>22</sup> Sentencia del 11 de febrero de 2021 (exp. 23680, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)

<sup>23</sup> C-901 de 2011.





En consecuencia, se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada para declarar a título de restablecimiento del derecho que la demandante está exonerada del pago de la sanción por inexactitud.

### Costas

5- Acorde con el criterio de la Sección, por no estar probadas en el expediente, no procede condenar en costas en esta instancia, conforme con 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,

### FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone.

*A título de restablecimiento del derecho, exonerar a la demandante del pago de la sanción por inexactitud por el impuesto sobre la renta del año 2009, conforme con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.*

2. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

4. Reconocer personería al abogado Carlos Fernando Rodríguez Rojas como apoderado de la parte demandada, de conformidad con el poder allegado al expediente<sup>24</sup>.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:  
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

<sup>24</sup> SAMAI CE, Índice 12.