



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

**Bogotá D.C., trece (13) de febrero de dos mil veinticinco (2025)**

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 05001-23-33-000-2016-01988-01 (28851)  
**Demandante:** Dental Xray SAS En liquidación  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Renta. 2011. Rentra gravable. Activos omitidos. Pasivos inexistentes. Sanción por inexactitud. Favorabilidad.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la demandante contra la sentencia proferida el 12 de marzo de 2024, por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió (índice 24):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo: No se condena en costas en esta instancia.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Con la Liquidación Oficial de Revisión 112412015000041, del 07 de abril de 2015 (ff. 558 a 578 caa), la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 efectuada por la actora mediante corrección voluntaria a la declaración del tributo (10 caa). Concretamente, adicionó una renta líquida gravable por el valor de los activos omitidos y de los pasivos inexistentes originados en los periodos no revisables que habían sido regularizados sin determinar la renta gravable y el impuesto a cargo ordenados por el artículo 239-1 del ET; y sancionó por inexactitud. Esa decisión fue confirmada por la Resolución 003059, del 26 de abril de 2016 (ff. 647 a 653 caa).

**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 actora formuló las siguientes pretensiones (f. 17):

1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 112412015000041, correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2011.

<sup>1</sup> El expediente entró al despacho sustanciador el 31 de mayo de 2024 (índice 4. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



2. Declarar la nulidad de la Resolución 003059, por medio de la que se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 112412015000041.
3. Declarar que respecto a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 procede el procedimiento de corrección previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.
4. Que a título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada de los años sometidos a comparación.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución; 236, 239-1, 742 y 743 del ET (Estatuto Tributario); y 43 de la Ley 962 de 2005, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 4 a 17):

Expuso que la demandada detectó una diferencia entre el patrimonio líquido declarado en las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de los años 2010 y 2011, pero en lugar de determinar una renta gravable por comparación patrimonial, conforme a lo ordenado por el artículo 236 del ET, adicionó una renta gravable por omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes (artículo 239-1 *ibidem*). Aunque estuvo de acuerdo en que un incremento patrimonial podría justificarse al detectar activos omitidos o pasivos inexistentes, negó que el ordenamiento tributario previera una presunción de derecho en ese sentido, de manera que, en su criterio, le correspondía a la autoridad de impuestos demostrar la omisión de activos o la inclusión de pasivos inexistentes para aplicar la consecuencia jurídica del artículo 239-1 *eiusdem*. Por ende, alegó que los actos acusados fueron falsamente motivados e infringían las normas en las que debieron fundarse, pues calificaron como tal la inexactitud en la que incurrió al reportar el patrimonio líquido en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2010, siendo que esta obedeció a un error en la digitación por problemas con el software contable que fue desvirtuado con la información reportada en la contabilidad y en la información en medios magnéticos, pruebas que analizadas conjuntamente con las declaraciones presentadas para los años anteriores demostraban que su intención no era ocultar activos ni simular deudas.

Por otra parte, aseguró que los errores formales en la declaración del año 2010 podían ser corregidos de oficio por la autoridad fiscal mediante el procedimiento dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, en tanto eran datos informativos que no incidieron en la determinación de la cuota tributaria y agregó que si configuraran un tipo infractor sería por la corrección de errores aritméticos o la inexactitud en la información, pero de ninguna manera conllevaban la determinación de la renta gravable reglada por el artículo 239-1 del ET, ni la imposición de una sanción por inexactitud; y censuró que la demandada estimara que no admitían prueba en contrario los montos reportados en la declaración de 2010 por estar en firme, pero aun así las usó como prueba de la glosa.

Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud porque no incurrió en la conducta típica e insistió en que si hubiera una conducta sancionable sería por infracción al deber de informar o practicar la corrección aritmética.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 98 a 118), para lo cual expuso que revisó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, porque detectó una diferencia patrimonial en relación con la liquidación privada del periodo 2010. Adujo que para justificar esa diferencia el representante legal de la demandante informó que erró al reportar el patrimonio líquido en la declaración del impuesto del periodo 2010,



pues declaró menores activos por \$142.543.000 y mayores deudas por \$322.006.000, lo cual regularizó en la declaración de 2011, revisada. Sostuvo que desde el requerimiento especial propuso adicionar la renta gravable prevista en el artículo 239-1 del ET, porque estaba demostrado que su contraparte declaró activos que había omitido y excluyó pasivos que eran inexistentes, originados en un periodo no revisable (*i.e.* en el año 2010), sin liquidar la renta gravable y la sanción por inexactitud ordenada por la disposición citada.

Aseguró que valoró en debida forma las pruebas aportadas y que los reportes contables no desvirtuaban los hallazgos hechos en la revisión, sino que la confirmaban; y planteó que el artículo 747 del ET permitía tener como confesados y plenamente demostrados los hechos aceptados de forma libre y voluntaria en sede administrativa. Expuso que el error de digitación alegado no bastaba para excluir las consecuencias jurídicas previstas por el ordenamiento, porque el deber de diligencia y cuidado exigía de los administrados denunciar en sus declaraciones tributarias la realidad económica y fiscal. Además, señaló que la legislación prevé mecanismos para corregir errores como los alegados por la actora (artículo 588 y 589 del ET), pero que esta no corrigió su declaración en el término correspondiente. Señaló que el procedimiento de corrección reglado en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 era inaplicable al caso, porque los errores aludidos no eran de índole formal y los datos del patrimonio eran relevantes para la determinación de la deuda tributaria, en tanto eran consultados para detectar omisiones que conllevaran el cálculo de rentas gravables especiales y para establecer la renta presunta, vigente para la época.

Por lo expuesto, defendió la multa impuesta a título de sanción por inexactitud, con fundamento en el artículo 239-1 del ET, porque estaba probado que la actora declaró activos que había omitido y excluyó pasivos inexistentes, originados en un periodo no revisable.

### **Sentencia apelada**

El tribunal negó las pretensiones de la actora sin condenarla en costas (índice 24), pues juzgó que la demandada probó con registros contables, que su contraparte, desacatando el artículo 239-1 del ET, declaró en 2011 activos que había omitido y pasivos inexistentes, originados en 2010, un periodo no revisable, sin adicionar su valor como renta gravable, motivo por el que procedía su adición tal como se determinó en los actos acusados. Estimó que la actora no demostró los problemas tecnológicos que alegó y, por ende, no estaba justificada la inexactitud en el patrimonio reportado en el periodo en firme; y que no se vulneró el debido proceso porque la demandada ejerció su potestad de gestión tributaria, brindando a la actora las oportunidades procesales para ejercer sus derechos de defensa y contradicción, y valorando las pruebas aportadas.

De otra parte, consideró inaplicable el procedimiento de corrección reglado en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 porque, aunque podría tramitarse en cualquier tiempo, según las reglas de unificación fijadas por esta Sección en la sentencia nro. 2022CE-SUJ-4-002 del 08 de septiembre de 2022 (exp. 23854, CP: Julio Roberto Piza), estimó que las inexactitudes en el patrimonio declarado afectaban la determinación de la cuota tributaria y como tal no podrían calificarse como errores formales.

Finalmente, al corroborar la ocurrencia del hecho infractor (con la omisión de la renta gravable prevista en el artículo 239-1 del ET para los casos en que se declaren activos previamente omitidos y se excluyan pasivos que habiendo sido declarados eran inexistentes), avaló la multa impuesta.



## Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del *a quo* (índice 26). Reiteró que era improcedente determinar la renta gravable prevista en el artículo 239-1 del ET en el periodo 2011, porque las inexactitudes en los activos y las deudas denunciados en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable anterior obedecieron a un error de digitación por fallas en el software contable que debían calificarse como con un error aritmético cuya corrección procedía, incluso de oficio, mediante el procedimiento especial dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. Explicó que la contabilidad daba cuenta de que no pretendía ocultar activos o incluir deudas inexistentes para defraudar al Fisco y que esa era la finalidad de la renta gravable dispuesta en el artículo 239-1 del ET, *i.e.* evitar la utilización de datos «*falsos, desfigurados o amañados*» para disminuir la cuota tributaria, como lo puso de presente esta Sección en sentencia del 24 de marzo de 2011 (exp. 17152, CP: Hugo Fernando Bastidas). Sostuvo que su contraparte violó el debido proceso al no aceptar la corrección a la declaración del impuesto sobre la renta de 2010, presentada con el recurso de reconsideración, siendo que había pagado la sanción dispuesta en los artículos 709-1 y 649 del ET, aplicables al caso porque no habían sido derogados. Por ende, alegó que la demandada irregularmente le negó todas las alternativas que preveía el ordenamiento jurídico para la corrección de las declaraciones tributarias.

Por lo anterior, se opuso a la sanción por inexactitud impuesta, alegando que no incurrió en el tipo infractor y que, si hubiera una sanción procedente, sería por corrección.

## Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada insistió en los planteamientos expuestos en las etapas anteriores y pidió condenar en costas a la demandante (índice 13). A su vez, el ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada, porque consideró que la demandada probó que la actora incluyó en el patrimonio líquido declarado activos omitidos y excluyó pasivos inexistentes originados en el año 2010, sin que esto fuera desvirtuado; y estimó que mediante el procedimiento especial reglado en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 no podían corregirse las inexactitudes de la declaración de 2010, porque eran errores diferentes a los consagrados en la norma, en tanto modificarían el impuesto a cargo. Por esa razón, consideró procedente la multa por inexactitud.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. Así, se definirá si procedía adicionar la renta gravable del artículo 239-1 del ET para establecer el impuesto sobre la renta a cargo de la actora para el año gravable 2011; para lo cual se debe establecerse si el error en que incurrió la apelante al reportar su patrimonio líquido en la liquidación privada del impuesto del año anterior configuró una omisión de activos y una inclusión de pasivos inexistentes o si, en cambio, se trata de un error formal que podría corregirse mediante el procedimiento especial dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. De ser el caso, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud.



El nuevo cargo de nulidad planteado por la actora en el recurso de apelación, referente a que la demandada violó el debido proceso por no admitir la corrección a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 que presentó con fundamento en los artículos 709-1 y 649 del ET, no será estudiado por la Sala, habida cuenta de que no hizo parte del concepto de violación propuesto en la demanda. Al ser un reparo que propone abrir nuevas discusiones en sede de segunda instancia, devendría en incongruente el fallo si lo abordara y violaría los derechos al debido proceso, a la defensa y a la contradicción de la contraparte<sup>2</sup>.

### Análisis del caso concreto

2- Sobre la cuestión objeto del debate, la apelante única admite que en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo 2010 reportó menores activos y mayores pasivos de los que en realidad tenía, pero explica que esto se debió a un error de digitación por fallas del software contable. Aduce que, si bien regularizó el patrimonio líquido en la declaración del impuesto sobre la renta revisada (*i.e.* la del año 2011), es improcedente determinar una renta gravable con fundamento en el artículo 239-1 del ET, porque su intención no era defraudar al Fisco, que es lo que en su criterio censura la disposición citada; y alega que ese error aritmético en la declaración del impuesto sobre la renta de 2010 podría corregirse, aun de oficio, mediante el procedimiento especial dispuesto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005. En el otro extremo de la litis, la demandada sostiene que como en la declaración revisada la demandante declaró activos omitidos y excluyó pasivos inexistentes originados en el año gravable anterior, se configura el supuesto de hecho para establecer la renta gravable dispuesta en el artículo 239-1 del ET. Advierte que el procedimiento especial para la corrección de declaraciones tributarias del artículo 43 de la Ley 962 de 2005 no se aplicaba al caso, porque los datos del patrimonio incidían en la determinación de la deuda tributaria.

Visto lo anterior, se constata que las partes no controvierten sobre las circunstancias fácticas, sino acerca de las consecuencias jurídico-tributarias que le son atribuibles a los hechos que están acreditados. Así, concuerdan en que el patrimonio líquido denunciado en la declaración del impuesto sobre la renta presentada para el año gravable 2010 incluyó menores activos y mayores pasivos que los existentes y en que esa inexactitud fue regularizada en la declaración del impuesto sobre la renta revisada (*i.e.* 2011); pero discuten si esos valores debían adicionarse como renta gravable, según lo ordenado por el artículo 239-1 del ET. Para la actora, al ser «errores aritméticos» de la declaración del año gravable 2010, no se subsumían en el supuesto de hecho de la referida disposición y, en cambio, debía corregirse ese denuncia mediante el procedimiento especial del artículo 43 de la Ley 962 de 2005. Cuestiones que pasa a decidir la Sala.

2.1- El artículo 239-1 del ET faculta a los contribuyentes para incluir en la declaración del impuesto sobre la renta, el valor de los activos omitidos y de los pasivos inexistentes originados en periodos no revisables, para lo cual, deben adicionar el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidar el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial, porque si lo hacen sin declarar la «*la renta líquida gravable, la Administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la sanción por inexactitud*». Para esta Sección, el precepto «*presupone que los elementos patrimoniales dejados de declarar en vigencias previas son renta gravable especial en el período en el cual la Administración lo descubra o el contribuyente*

<sup>2</sup> Sentencias de esta Sección del 19 de febrero y del 29 de abril de 2020, exps. 22748 y 23677, CP: Julio Roberto Piza.



*voluntariamente lo declare»<sup>3</sup>.*

2.2- De otra parte, el procedimiento especial de corrección al que alude la apelante única está previsto en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 como una habilitación para que, en cualquier tiempo, la Administración, de oficio o por solicitud de parte, corrija los errores en los que haya incurrido el declarante al diligenciar algunos datos de los formularios previstos para la liquidación de la deuda tributaria. En concreto, la disposición se refiere a la posibilidad de corregir las *«omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año o período gravable ... siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar...; errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo»*.

Sobre el particular, en la sentencia de unificación nro. 2022CE-SUJ-4-002, dictada el 08 de septiembre de 2022 (exp. 23854, CP: Julio Roberto Piza), la Sala consideró que ese procedimiento especial de corrección obedece a que, *«en las declaraciones tributarias que incorporan la autoliquidación del gravamen, los obligados no solo denuncian los datos y hechos con relevancia jurídica tributaria, relativos a la realización del hecho imponible y a la determinación de la base gravable, a partir de los cuales, mediante la aplicación de las normas pertinentes liquidan por sí mismos la prestación pecuniaria del tributo»*; y que las reglas de ese procedimiento especial rigen para las modificaciones de los datos consignados en las declaraciones privadas que *«no inciden en el denuncia del hecho imponible, ni en la autoliquidación de la prestación correlativa»*, porque para enmendar el contenido material de las declaraciones debe seguirse el procedimiento general previsto en los artículos 588 y 589 del ET, según corresponda. Todo, sin perder de vista que desde el momento en que se le notifica al declarante un requerimiento especial cesa la oportunidad procedimental para corregir libre y espontáneamente el contenido de la autoliquidación, porque solo podrá corregir la declaración revisada para aceptar total o parcialmente los hechos planteados en el acto preparatorio, propiciando una reducción de la sanción por inexactitud en vista de la auto regularización de la conducta (artículo 709 del ET).

2.3- En el caso en cuestión, se encuentran probados los siguientes hechos relevantes en el plenario:

(i) El 08 de abril de 2011, la actora declaró en el impuesto sobre la renta de 2010 un patrimonio líquido de \$368.176.000, derivado de (a) \$4.124.691.000 de patrimonio bruto, conformado por *«efectivo, bancos y otras inversiones»*: \$12.017.000, *«cuentas por cobrar»*: \$3.031.787.000, *«inventarios»*: \$837.617.000, *«activos fijos»*: \$241.279.000 y *«otros activos»*: \$1.991.000; y (b) deudas por \$3.756.515.000 (f. 277 caa).

(ii) En la declaración del impuesto sobre la renta revisada, reportó un patrimonio líquido de \$922.303.000, integrado por: (a) un patrimonio bruto de \$4.205.315.000 discriminado como *«efectivo, bancos y otras inversiones»*: \$68.649.000, *«cuentas por cobrar»*: \$2.625.485.000, *«inventarios»*: \$1.026.747.000, *«activos fijos»*: \$482.339.000 y *«otros activos»*: \$2.095.000; y (b) deudas por \$3.283.012.000 (f. 10 caa).

(iii) La demandada le pidió a la actora en visita del 28 de marzo de 2014 justificar la diferencia patrimonial detectada entre los periodos gravables 2010 y 2011 (ff. 74 a 76 caa).

<sup>3</sup> Sentencias del 05 de noviembre de 2020 y del 23 de septiembre de 2021 (exps. 22985 y 24314, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 03 de septiembre de 2020 (exp. 23846, CP: Julio Roberto Piza).



(iv) Mediante comunicación del 04 de abril de 2014, el representante legal de la actora informó que (ff. 132 a 134 caa):

En la declaración de renta de 2010 se presentaron inconvenientes de tipo contable con el software que la empresa maneja, donde los datos arrojados por el sistema para la fecha de presentación de la declaración en lo que respecta a la parte del patrimonio, es decir, activos y pasivos no fueron datos que representarían la realidad de la empresa tal como se puede observar en los balances de prueba que se adjuntan y en los registros contables correspondientes, donde los datos reales del patrimonio líquido de la empresa para el 2010 debió ser de \$832.725.000 y no de \$368.176.000 como fue declarado erróneamente.

Teniendo en cuenta lo anterior se presentó un incremento patrimonial erróneo entre 2010 y 2011 de \$554.127.000, donde lo correcto sería un incremento de tan solo \$89.578.000, tal como se puede observar en el siguiente cuadro:

Concepto	Valor declarado	Valor correcto
Activo 2010	\$4.124.691.000	\$4.267.234.000
Pasivo 2010	\$3.756.515.000	\$3.434.509.000
Patrimonio líquido 2010	\$ 368.176.000	\$832.725.000
Patrimonio líquido 2011	\$922.303.000	\$922.303.000
Incremento patrimonial	\$554.127.000	\$89.578.000

En vista de esto la empresa en la realidad no tuvo un incremento patrimonial representativo ... se podría concluir que la diferencia más representativa en el incremento patrimonial fue que en 2010 los pasivos declarados fueron mayores a los reales, lo que generó que en 2010 el patrimonio líquido bajara, pero que en 2011 se restableciera a los valores normales y se generara dicho incremento erróneo...

(v) En el balance de prueba con corte a 31 de diciembre de 2010, se registraron: (a) activos por \$4.267.233.796, así: «disponible»: \$12.017.077, «deudores» \$2.928.109.171, «inventarios» \$837.617.248, «propiedad, planta y equipo» \$487.982.300 y «diferidos» \$1.508.000; y (b) pasivos por \$3.434.508.772 (ff. 135 y 136 caa).

(vi) Con el requerimiento especial (ff. 239 a 247 caa), la autoridad tributaria propuso adicionar a la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año 2011 una renta gravable por el valor de los activos que habían sido omitidos y de los pasivos inexistentes declarados en 2010, e imponer sanción por inexactitud. En ese mismo sentido modificó la declaración mediante la Liquidación Oficial de Revisión acusada, oportunidad en la que indicó que la demandante no expuso «una razón legal que justifique la omisión de activos y la inclusión de pasivos inexistentes en la declaración de renta 2010, situación detectada a partir de la investigación de renta 2011, pues la excusa de que el formulario de la declaración de renta 2010 fue diligenciado con error, no se compadece con el cuidado que debe tener una sociedad organizada al presentar su declaración de renta, máxime cuando la entidad investigada tiene un órgano de control como lo es el revisor fiscal» (f. 265 caa). Esta decisión fue confirmada por la Resolución 003059, del 26 de abril de 2016 (ff. 647 a 653 caa).

2.4- Conforme a lo analizado, el artículo 239-1 del ET le permite a los contribuyentes del impuesto sobre la renta regularizar la cuantía de su patrimonio líquido, informando los activos omitidos y los pasivos inexistentes que hubieren incluido en sus declaraciones de periodos no revisables, siempre y cuando liquiden una renta gravable por el monto de esos activos y/o pasivos; so pena de que la renta gravable sea adicionada por la autoridad tributaria, imponiendo además la correspondiente sanción por inexactitud. Al respecto, en el plenario consta –y no es objeto de discusión– que la demandante omitió declarar en el año gravable 2010 activos por \$142.543.000 y declaró pasivos inexistentes por \$322.006.000; inexactitud que fue regularizada en la declaración del periodo 2011, pero



sin incluir esos valores como renta gravable del ejercicio.

Según alega la actora, el error en la declaración del impuesto del año 2010 se debió a fallas en el software contable (aunque no aportó ninguna prueba de ese hecho), pero, vista la contabilidad se observó que los rubros declarados eran inconsistentes con los montos patrimoniales reportados en la contabilidad. En concreto, los registros contables dan cuenta de que la demandante omitió declarar activos por \$142.542.796 y declaró deudas que no tenía registradas en la contabilidad por \$322.006.228; y el representante legal de la entidad admitió que esa inexactitud fue subsanada al presentar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, oportunidad en la que asegura que se denunciaron los activos y pasivos por el valor real.

Dadas las inexactas cifras patrimoniales declaradas en 2010 y la enmienda efectuada en la declaración de 2011 del valor patrimonial de activos y pasivos, juzga la Sala que se encuentra acreditado el supuesto de hecho previsto en el artículo 239-1 del ET, motivo por el cual procede, junto con la regularización del patrimonio líquido, la determinación de la renta gravable por el valor de los activos que habían sido omitidos y de los pasivos inexistentes declarados en periodos anteriores no revisables.

Adicionalmente, se debe precisar que carece de fundamento jurídico el planteamiento de la apelante en el sentido de que las inexactitudes en las que incurrió al declarar los elementos patrimoniales en el año 2010 podrían corregirse mediante el procedimiento especial dispuesto por el artículo 43 de la Ley 962 de 2005, porque, como se indicó en el fundamento jurídico nro. 2.2, esas reglas procedimentales no son aplicables a efectos de enmendar los factores de determinación del impuesto, pues solo permiten corregir aquellos datos de la declaración que no arrastran consecuencias en la cuantificación de las obligaciones tributarias, ni inciden en el denuncia de hechos con relevancia tributaria. Como la corrección pretendida conlleva modificar datos del patrimonio líquido declarado, que tienen incidencia para la determinación del impuesto sobre la renta, para establecer los supuestos de algunas rentas especiales y para liquidar la renta presuntiva aplicable en el periodo revisado, el caso no se subsume en el supuesto de hecho habilitante para acudir al procedimiento especial de corrección de la declaración contemplado por el artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

2.5- En definitiva, la Sala avala la adición de la renta gravable prevista en el artículo 239-1 del ET en los casos en que en la declaración del impuesto sobre la renta se incluyen los activos que se habían omitido en el denuncia de un periodo anterior no revisable o en que en la declaración se dan de baja pasivos inexistentes que se habían declarado en un periodo anterior no revisable. Por ende, no prospera el cargo de apelación.

3- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud. Sostiene la apelante única que esta multa sería improcedente porque alega no haber incurrido en el tipo infractor y porque en sus circunstancias únicamente tendría cabida la sanción por corrección. Pero observa la Sala que, por mandato expreso del inciso tercero del artículo 239-1 del ET, la autoridad debe imponer la sanción por inexactitud cuestionada cuando el obligado tributario refleje en su declaración activos omitidos y pasivos inexistentes regularizados, respecto de los cuales no haya autoliquidado la renta líquida gravable que tendría que haber denunciado según lo dispuesto en el inciso primero del mismo artículo.

Con todo, en vista de los cambios legislativos que han afectado al porcentaje con el cual debe calcularse la sanción, resulta necesario precisar aquel que rige el caso. Para la época de los hechos, el artículo 239-1 del ET no había sido modificado por el artículo 41





de la Ley 1739 de 2014, que consagró un porcentaje especial para calcular la multa con la cual castigar esta modalidad de inexactitud, equivalente al 200% del mayor impuesto a cargo determinado, disposición que además regiría a partir del periodo gravable 2018. En consecuencia, para la época en que se cometió la infracción que se juzga (*i.e.* en 2012, cuando se presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011) la sanción por inexactitud aplicable al tipo infractor del artículo 239-1 resultaba ser la misma que entonces contemplaba el artículo 647 del ET, que correspondía al 160% del mayor impuesto a cargo. No obstante, dicho porcentaje disminuyó al 100% por disposición de los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificaron la redacción de los artículos 647 y 648 del ET.

Dada esa circunstancia, estima la Sala que se debe atender el mandato de favorabilidad en materia punitiva, previsto en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el artículo 640 del ET), de acuerdo con el cual se debe aplicar la norma posterior a la comisión de la infracción cuando quiera que sea más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora.

Atendiendo a este imperativo constitucional, la Sala procede a reliquidar la sanción por inexactitud, así:

Saldo a pagar declarado	\$47.656.000
Saldo a pagar determinado oficialmente	\$200.958.000
Diferencia (base)	\$153.302.000
Porcentaje	100%
<b>Sanción por inexactitud</b>	<b>\$153.302.000</b>

## Conclusión

4- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente providencia que cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta declaren activos omitidos o excluyan pasivos inexistentes originados en periodos no revisables sin determinar la renta gravable ordenada por el artículo 239-1 del ET, la autoridad tributaria está facultada para adiclarla junto con la imposición de la sanción por inexactitud a la que haya lugar. Asimismo, se reitera que el procedimiento especial para la corrección de las declaraciones tributarias contemplado en el artículo 43 de la Ley 962 de 2005 no es aplicable para modificar el contenido material de la declaración, razón por la cual no es apto para enmendar los datos del patrimonio denunciados en la declaración del impuesto sobre la renta. Finalmente, se reitera que, por virtud del principio de favorabilidad en materia punitiva, la sanción por inexactitud prevista en el artículo 239-1 del ET se reduce al 100% del mayor impuesto determinado, para las infracciones cometidas antes de que entrara en vigor lo dispuesto en el artículo 41 de la Ley 1739 de 2014, que le adicionó un inciso al artículo 239-1 del ET a partir del año gravable 2018.

Con arreglo a dichas pautas de aplicación del derecho, en el caso la Sala procederá a revocar la decisión del *a quo*, pero únicamente porque se requiere declarar la nulidad parcial de los actos demandados a efectos de adecuar la multa por inexactitud impuesta a la demandante, de acuerdo con la norma posterior favorable.

## Costas

5- Acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta



Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero: **Declarar** la nulidad parcial de los actos demandados.*

*Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **fijar** la sanción por inexactitud en \$153.302.000.*

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

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