

# Sanción por inexactitud ante diferencia de criterios e interpretación razonable en controversias tributarias

Penalty for inaccuracy facing the difference of opinion  
and reasonable interpretation in tax controversy

Sanção por inexatidão ante diferença de critérios e  
interpretação razoável em controvérsias tributárias

OSCAR ALFONSO RUEDA GÓMEZ<sup>1</sup>

*Abogado asociado Baker Tilly*

## Para citar este artículo / To reference this article

Oscar Alfonso Rueda Gómez. *Sanción por inexactitud ante diferencia de criterios e interpretación razonable en controversias tributarias*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo de 2018. At. 121.

**Fecha de recepción:** 13 de febrero de 2018

**Fecha de aprobación:** 4 de mayo de 2018

**Página inicial:** 121

**Página final:** 143

## Resumen

Artículo investigativo en el cual se analiza la problemática existente en controversias tributarias ante la diferencia de criterios y/o interpretación razonable del derecho aplicable entre contribuyentes y Autoridades administrativas partiendo de los artículos 647 y 648 del Estatuto tributario nacional en contraste con el avance Jurisprudencial al resolver conflictos donde se imponen sanciones por inexactitud en declaraciones tributarias aún cuando los hechos declarados son completos y veraces.

La pretensión de esta investigación nace de la imperiosa necesidad de obtener claridad de lo que debe entenderse como razonable en interpretación

---

1 Abogado, Universidad Santo Tomás, especialista en Derecho tributario, Universidad de Rosario, Magister en comercio internacional, Instituto europeo Campus Stellae de Santiago de Compostela, Magister en Derecho Administrativo, Universidad Pontificia Bolivariana. Docente universitario, Abogado asociado en el área tributaria de la firma Baker Tilly.

de disposiciones tributarias por parte de quienes aplican las mismas teniendo en cuenta sentencias de la Corte Constitucional, reiteraciones jurisprudenciales de la sección cuarta del Consejo de Estado y las que se podrían tener como doctrina probable en contraste con las modificaciones incorporadas en la ley 1819 de 2016.

## Palabras clave

Acto administrativo, declaración tributaria, diferencia de criterios, interpretación razonable, plausible, sanción por inexactitud.

## Abstract

Investigative article in which the problematic existing in tax controversies is analyzed before the difference of criteria and reasonable interpretation of applicable law between the taxpayers and Tax Authorities starting from the articles 647 and 648 of Tax law code in contrast with the advance Jurisprudence to resolve conflicts where sanctions are imposed for inaccuracies in tax return even when the facts stated are complete and truthful.

The pretension of this investigation arises from the imperative need to obtain clarity of what should be considered as reasonable in the interpretation of tax provisions by those who apply them, taking into account the jurisprudential advances of Constitutional Court, jurisprudential reiterations from fourth section of Council of State and what would have as probable doctrine in contrast with modifications incorporated in law 1819 of 2016.

## Keywords

Administrative act, tax return, difference of criteria, reasonable interpretation, plausible, sanction penalty for inaccuracy.

## Resumo

Artigo pesquisado no qual se analisa a problemática existente em controvérsias tributárias ante a diferença de critérios e/ou interpretação razoável do direito aplicável entre contribuintes e Autoridades administrativas partindo dos artigos 647 e 648 do Estatuto tributário nacional em contraste com o avanço Jurisprudencial ao resolver conflitos onde se impõem sanções por inexatidão em declarações tributárias ainda quando os fatos declarados são completos e verazes.

A pretensão desta pesquisa nasce da imperiosa necessidade de obter clareza do que deve entender-se como razoável em interpretação de disposições tributárias por parte de quem aplicam as mesmas tendo em conta sentencias da Corte Constitucional, reiterações jurisprudenciais da seção quarta do Conselho

de Estado e as que se poderiam ter como doutrina provável em contraste com as modificações incorporadas na lei 1819 de 2016.

## Palavras-chave

Ato administrativo, declaração tributária, diferença de critérios, interpretação razoável, plausível, sanção por inexactidão.

## Sumario

Introducción. 1. Metodología 2. Aproximación teórica. 2.1. La sanción por inexactitud en Colombia: Análisis legal, doctrinal y evolución Jurisprudencial. 2.1.1. Origen de la exoneración en la sanción por inexactitud. 2.1.2. Aproximación literal, teleológica y sistemática. 2.1.3. Evolución jurisprudencial ante diferencia de criterios y/o interpretación razonable en la sanción por inexactitud. 2.1.4. Criterios objetivos de reiteraciones jurisprudenciales como doctrina probable en la exoneración de sanciones por inexactitud. 3. Conclusiones. 4. Referencias bibliográficas.

## Introducción

El último párrafo del artículo 647<sup>2</sup> del Estatuto tributario nacional antes de expedir la ley 1819 de 2016 contenía una disposición referente a la diferencia de criterios frente al derecho aplicable sobre los hechos que se informan en las declaraciones tributarias, lo cual ha generado un amplio margen de interpretación por parte de Autoridades tributarias al imponer sanciones, así como de Jueces y Magistrados al proferir sentencias cuando se controvierte la legalidad de un acto administrativo, dando como resultado un exceso de discrecionalidad para castigar contribuyentes que aún declarando hechos completos y veraces son severamente sancionados.

La ley 1819 de 2016 mediante el artículo 287<sup>3</sup> en su párrafo 2 modificó la parte final del artículo 647, eliminando la expresión “*diferencias de criterio*”, incluyendo un párrafo 2 que reza textualmente lo siguiente: “...*interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.*”

Así las cosas, el análisis del cambio introducido en la ley 1819 de 2016 amerita un estudio para medir el impacto de esa transición al momento de resolver

---

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

3 **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.

controversias tributarias en sede administrativa y judicial, revisando y explorando las razones por las cuales se ha desconocido el derecho por los contribuyentes para mantener sanciones y por el contrario cuando se debe tener como probada la diferencia de criterios y/o la interpretación razonable del derecho aplicable.

La sanción por inexactitud solamente procede cuando al presentar una declaración no se paga un tributo al incluir información inexistente, datos contrarios a la realidad económica de un contribuyente, desfigurando el valor del impuesto a pagar, y de acuerdo con posiciones jurisprudenciales de la sección cuarta del Consejo de Estado hasta el año 2016, la diferencia de criterios con el fin de no imponer sanción se medía en términos de solidez argumentativa, donde a criterio del Juzgador, si los fundamentos resultaban ser objetivos, razonables, amparados legalmente, declarando hechos y cifras completos y verdaderos sin evidenciar actitudes defraudatorias se levantaban las mismas, sin embargo la interpretación de dicha causal exonerativa de la norma antigua en controversias en sede administrativa y judicial, así como la falta de unificación Jurisprudencial generaba una problemática que aún no ha sido fácil de conciliar ante la existencia de tributos con diferentes estructuras, así como excesiva normatividad, dando lugar a una amplísima subjetividad de las Autoridades tributarias y Judiciales al momento de tomar decisiones, por tanto habría que analizar si con el cambio de redacción del artículo se resolverán controversias en términos de Justicia y equidad, sin dejar de un lado la importancia que tienen las reiteraciones jurisprudenciales recientes de la sección cuarta del Consejo de Estado y la que podrían tener como doctrina probable.

## 1. Metodología

La investigación es netamente jurídica con carácter exploratorio y analítico tomando como punto de partida el artículo 647 del Estatuto tributario Nacional, así como la modificación descrita en la ley 1819 de 2016, la sentencia 19851 del 30 de agosto de 2016 de la sección cuarta del Consejo de Estado donde se delimitaron criterios objetivos para tener como razonable una interpretación levantando sanciones por inexactitud, algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional que se han tenido en cuenta por el Consejo de Estado en sus "*ratio decidendi*", y documentos especializados en el campo tributario.

La técnica de investigación recae sobre normatividad, teorías, doctrina y especialmente la Jurisprudencia, partiendo de un escenario que se tornaba problemático, lo cual se reflejaba en fallos de la sección cuarta del Consejo de Estado.

Es necesario atenerse a lo establecido en la legislación vigente y principios constitucionales que orientan el sistema tributario respetando su independencia y autonomía con el derecho administrativo, por tanto la investigación es "*lege*

*lata*”, al no pretender modificar la normatividad vigente, sino tomar los criterios objetivos de reiteraciones jurisprudenciales de la sección cuarta del Consejo de Estado como doctrina probable en concordancia con la normatividad ofreciendo soluciones referente a la diferencia de criterios y/o interpretación razonable como causal exonerativa en la sanción por inexactitud mediante una metodología de análisis lógico, de lenguaje y sistematizador.

## **2. Aproximación teórica**

### **2.1. La sanción por inexactitud en Colombia: Análisis legal, doctrinal y evolución Jurisprudencial**

#### **2.1.1. Origen de la exoneración en la sanción por inexactitud.**

El origen de las causales de exoneración en sanciones por inexactitud datan de los artículos 126 y 134 del Decreto 1651 de Julio 18 de 1961 el cual fue expedido de manera extraordinaria por facultades otorgadas por el artículo 134 de la ley 81 de 1960, consagrando la diferencia de criterios como causal de exoneración, adicionando que no se configuraría la sanción si las equivocaciones se pudieran enmendar con base en información declarada o presentada en correcciones o adiciones posteriores, siempre y cuando fueren oportunas.

Con la ley 52 del 23 de diciembre de 1977 se mantiene la exoneración de responsabilidad por errores de apreciación o diferencias de criterio y posteriormente con el Decreto 2503 de 1987 en el artículo 44, nuevamente proferido mediante facultades extraordinarias del Presidente de la República determinó las causales de exoneración hasta su reciente modificación en la ley 1819 de 2016.

Según Ramírez (2007, p. 287), “sería válido aplicar la diferencia de criterios como causal de exoneración como herramienta de defensa con fundamento en:

- (1) aplicación a los principios constitucionales del derecho tributario (legalidad, debido proceso, justicia y equidad).
- (2) aplicación de la Jurisprudencia reiterada del Consejo de Estado, reconociendo que esta es una herramienta de interpretación de la ley.
- (3) la interpretación que de la ley tributaria puedan hacer los particulares cuando el sentido de la misma sea claro (artículo 26 del Código civil).”

Las causales descritas en el artículo 647 del Estatuto tributario nacional fueron demandadas ante la Corte constitucional por contrariar el artículo 338 de la Constitución política al considerar el demandante que los hechos sancionables

resultaban indeterminados violando así los principios de legalidad y certeza jurídica, por ende en sentencia C-571, (14 de julio de 2010), [M.P María Victoria Calle] la Corte dispuso que: *“las expresiones falsos, equivocados, incompletos o desfigurados no tienen ninguna complejidad especial o particular, y no implican que sean vagas, ambiguas y concedan a la Administración de impuestos, por tanto un amplio margen de discrecionalidad. Se trata de un grado de indeterminación aceptable constitucionalmente”*.

En relación con la causal de exoneración por diferencia de criterios, también fue demandada ante la Corte constitucional por considerarla violatoria de los artículos 2, 6, 13, 29, 83, 95-9 y 338 de la Constitución y en Sentencia C-916, (noviembre 18 de 1999), [M.P Fabio Morón Díaz] se pronunció, en este sentido: *“La Corporación encuentra que, lejos de contrariar la Carta Política, el contenido normativo de la norma sub-examine se acompasa con sus postulados y que, en particular, desarrolla lo preceptuado por los artículos 6, 95-9 y 83 pues, como en la hipótesis que en ella se contempla, el contribuyente no ha transgredido la ley tributaria, ya que ha consignado en su declaración hechos y cifras completos que son ciertos, ciertamente, es lo razonable, equitativo y justo que se le exima de responsabilidad tributaria toda vez que el menor valor resulta de diferencias interpretativas con las oficinas de impuestos acerca del derecho aplicable, más no de conductas que le sean imputables al declarante pues, como ya se connotó, en dicho evento, los datos e informes que registró en su declaración tributaria son veraces, todo lo cual da cuenta que, contrariamente a lo afirmado por la actora, al expedir la norma en comento, el legislador precisamente le ha dado plena vigencia al principio de la buena fe”*.

Siguiendo ese hilo conductor, en la ley 1819 de 2016 se modificó la causal de exoneración de la sanción por inexactitud en la expresión *“diferencia de criterios”* por *“interpretación razonable”* frente al derecho aplicable, dejando incólume la expresión *“siempre y cuando los hechos declarados sean completos y veraces”*., sin embargo los motivos de dicho cambio normativo no se ven reflejados en el estudio presentado al Ministerio de Hacienda en diciembre de 2015 por parte de la Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria, creada por la ley 1739 de 2014 para efectuar recomendaciones en la expedición de una reforma tributaria estructural, y tampoco en la exposición de motivos de la ley 1819 de 2016, ni en sus proyectos de antecedentes mediante la ley 178 de 2016 ponencia para primer debate proyecto del ley 178 de 2016 (Cámara), 173 de 2016 (Senado) se explicaron las razones del cambio en la norma.

### **2.1.2. Aproximación literal, teleológica y sistemática.**

El artículo 27 del Código civil dispone: *“cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”*.

Esta disposición señala que al analizar un contenido normativo, si resulta claro su alcance no es necesario acudir a otros métodos de interpretación, es decir, el legislador es lo suficientemente preciso en su redacción.

En referencia al artículo 27, dicha norma fue demandada ante la Corte Constitucional por considerarla violatoria de los artículos 4 y 230 de la Constitución política y en Sentencia C-054, (10 de febrero de 2016), [C.P Luis Ernesto Vargas] se pronunció, en este sentido:

*“Para la Sala, la interpretación gramatical que atiende la literalidad de un texto legal no resulta incompatible con la Constitución, en la medida que, contrario a lo argumentan los demandantes, la aplicación de dicha modalidad de interpretación en modo alguno puede ser comprendida como una licencia para dejar de aplicar los preceptos constitucionales, a partir del uso exclusivo de la norma de rango legal. Esta imposibilidad se infiere del mandato superior según el cual en caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley, se deben aplicar las disposiciones constitucionales, como lo ordena el artículo 4º de la Carta.”*

Al analizar las causales de exoneración cuando los hechos declarados sean completos y veraces para levantar la sanción por inexactitud del artículo 647 haciendo alusión a diferencia de criterios y/o la interpretación razonable frente al derecho aplicable podría pensarse en principio que su sentido literal es inequívoco sin que resulte necesario acudir a otros criterios hermenéuticos de interpretación, sin embargo cuando se resuelven controversias tributarias, las normas ya han sido derogadas o la Jurisprudencia ha cambiado su línea, lo que conlleva que la labor de las Autoridades tributarias y judiciales sea más teleológica que legal.

El artículo 27 del Código civil una vez describe el método de interpretación literal, define el criterio teleológico de la ley al expresar: *“que se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento”*; Por esas razones se acude a la exposición de motivos de una ley para determinar el alcance verdadero de disposiciones cuando no sea claro su sentido literal y no resulte fácil de entender la interpretación literal, gramatical o existan lagunas ante un cambio normativo.

La dificultad interpretativa de la causal de exoneración consagrada en el artículo 647 del Estatuto tributario nacional por diferencia de criterios y/o interpretación razonable frente al derecho aplicable no obedece a la simple interpretación

del texto como tal, sino a las diferentes adecuaciones de supuestos de hecho de acuerdo con normas o sistemas jurídicos, los cuales se ven reflejados en una declaración tributaria que presentan los contribuyentes.

Siguiendo con los criterios hermenéuticos de interpretación de la ley, el artículo 30 del Código civil dispone: *“el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre ellas la debida correspondencia y armonía.”*

La Corte Constitucional respecto al análisis contextual en sentencia C-054, (10 de febrero de 2016), [C.P Luis Ernesto Vargas] por considerarla violatoria de los artículos 4 y 230 de la Constitución, la cual ya se mencionó con anterioridad señaló:

*“el método sistemático apela a encontrar el sentido de las disposiciones a partir de la comparación con otras normas que pertenecen al orden jurídico legal y que guardan relación con aquella. Lo mismo sucede con el método histórico, pues este intenta buscar el significado de la legislación a través de sus antecedentes y trabajos preparatorios.”*

Los anteriores métodos hermenéuticos de interpretación de la ley resultan apropiados para el estudio dogmático de la exoneración consagrada en el artículo 647 del Estatuto tributario nacional, toda vez que el análisis y aplicación de normas tributarias se realiza en concordancia, complementaciones o asimetrías con diferentes ramas del derecho así como otras técnicas y disciplinas tales como la economía, contabilidad, finanzas, entre otras, sin dejar de un lado que en las normas tributarias se hacen remisiones a otras fuentes del derecho cuando la Jurisprudencia cambia su línea resultando más complejo su estudio si se tiene en cuenta que la estructura de los tributos existentes así como la determinación de bases fiscales son sustancialmente diferentes y cuando se resuelven las controversias en sede judicial las normas ya han sido modificadas o derogadas.

### **2.1.3. Evolución jurisprudencial ante la diferencia de criterios y/o interpretación razonable en la sanción por inexactitud.**

Las declaraciones tributarias de acuerdo con el artículo 746 del Estatuto tributario nacional son documentos privados que gozan de una presunción de veracidad siempre y cuando sobre los hechos denunciados no se solicite una comprobación especial ni la ley la exija.

Así las cosas, la presunción de veracidad de las declaraciones se desprende del artículo 83 de la Constitución Política que consagra el principio de buena fe en las actuaciones de los particulares, la cual se desvirtúa por la Administración tributaria proponiendo sanción por inexactitud de conformidad con los artículos 647 y 648 del Estatuto tributario nacional cuando se incurre en las conductas infractoras



debidamente tipificadas, tales como, omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, inclusión de costos, descuentos, deducciones, exenciones inexistentes o inexactas y en general la inclusión de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente entre otras causales, siendo sanciones excesivamente onerosas y su quantum varía dependiendo de la infracción cometida por los contribuyentes.

En sentencia C-160, (29 de abril de 1998), [M.P. Carmenza Isaza de Gómez], la Corte Constitucional precisó que el poder sancionador que se ha reconocido a la Administración tiene como fundamento el “*ius puniendi*” que ostenta el Estado. Potestad esta que no solo es ejercida por los jueces, sino por diversos funcionarios, por ende la potestad sancionadora de la Administración se encuentra limitada por el respeto a principios y garantías que rigen el debido proceso tal como lo expresa el artículo 29 de la Constitución política.

Paul Cahn Speyer (2011, p.294), en su artículo sobre causales de exculpación frente a la diferencia de criterios anota que “según la Corte Constitucional los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del orden punitivo del Estado, tal como se refleja en la propia Constitución en su corriente doctrinal favorable a la configuración de las infracciones tributarias como ilícitos de naturaleza objetiva, que en la actualidad evidentemente viola el artículo 29 de la Carta, pues toda persona se presume inocente mientras no se le haya declarado judicialmente culpable.”

Al no tener tipificadas las causales de exoneración y la falta de delimitación de criterios objetivos en la ley o la misma Jurisprudencia de la sección cuarta del Consejo de Estado, se asumían diferentes posiciones dejando un visto de inseguridad jurídica, sin embargo, el Consejo de Estado en la sentencia 19851 del 30 de agosto de 2016 presenta un cambio importante, puesto que para analizar las causales de exoneración por diferencia de criterios lo hace desde la razonabilidad, resultando armónico con la modificación realizada al artículo 647 del Estatuto tributario mediante la ley 1819 de 2016, pero las Autoridades tributarias en su afán recaudatorio en sede administrativa no han acogido un criterio unificado lo que implica tomar decisiones injustas al momento de fiscalizar, recaudar, gestionar y cobrar los tributos, dejando al arbitrio judicial la facultad de levantar o no la sanción por inexactitud.

Alexandra López (2011, p.54), dispone que “la consagración de circunstancias exonerativas en el artículo 647 del Estatuto tributario lo es solo en apariencia pues no enmarca dentro de los principios de legalidad y debido proceso los cuales a su vez están íntimamente ligados a la reserva de ley y tipicidad.”

López (2011, p. 54), anota que “la carencia de un marco jurídico claro y definido ha conllevado que en la práctica no sea la ley sino la interpretación del operador judicial la que determina la causal eximente de responsabilidad.”

En palabras de Andrés Medina Salazar (2011, p. 84) “pese a lo que diga el Consejo de Estado en algunas de sus providencias, un precepto siempre tendrá varios contenidos normativos dependiendo del resultado de interpretación”.

Medina (2011, p. 109), de manera acertada concluye que “del análisis jurisprudencial de sentencias del Consejo de Estado es claro que la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable y siempre procede su levantamiento por diferencia de criterios cuando la norma produzca diversas interpretaciones, resultando razonables a juicio del juez contencioso administrativo.”

Las diferentes sentencias de la sección cuarta del Consejo de Estado antes del año 2016 permitían concluir que si un contribuyente tenía una argumentación sólida que aunque equivocada le permitiera creer que su actuación estaba amparada legalmente con criterios objetivos y razonables se debía levantar la sanción por inexactitud, pero lo debía probar el contribuyente en un campo de indeterminación, puesto que el Estatuto tributario nacional consagraba la expresión “*diferencia de criterios*”, ahora “*interpretación razonable*” como causal de exoneración, pero ninguna sentencia delimitaba criterios objetivos desde la razonabilidad de su aplicación, así como tampoco existían reiteraciones jurisprudenciales que brindarían seguridad y certeza jurídica.

Diferentes autores han escrito sobre sanciones por inexactitud haciendo remisiones de sentencias donde se han resuelto litigios levantando sanciones al estar probada la diferencia de criterios frente al derecho aplicable según el criterio subjetivo del fallador y en otros eventos mantienen las mismas cuando en entender de los funcionarios Judiciales consideran que la diferencia entre el contribuyente y la Administración versa sobre la interpretación de los hechos, o el argumento del contribuyente carece de fundamentos objetivos y razonables conllevando en consecuencia un desconocimiento del derecho aplicable, donde si bien los autores concluyen y coinciden acertadamente que no existían criterios uniformes en la ley o Jurisprudencia para levantar sanciones por inexactitud ante diferencia de criterios, si se evidenciaba la necesidad latente de delimitar unos criterios objetivos en la jurisprudencia o la ley de lo que debía entenderse por diferencia de criterios frente al derecho aplicable para permitir que las Autoridades judiciales y administrativas obren con mayores criterios de razonabilidad al tomar la decisión de levantar o mantener dichas sanciones.

Partiendo de la modificación al artículo 647 del Estatuto tributario nacional mediante la ley 1819 de 2016 y la problemática planteada en diferentes artículos de investigación donde se presentan teorías, normas y jurisprudencias, se seleccionaron seis sentencias de la sección cuarta del Consejo de Estado durante los

años 2016 y 2017, donde también se citan diferentes sentencias, las cuales se analizarán de manera sucinta y en orden cronológico, así:

Sentencia 20276 (1 de junio de 2016), [C.P Martha Teresa Briceño]

**Problema jurídico:** ¿Se violó el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión y procede el rechazo de deducciones con fundamento en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario y, en caso afirmativo, procede la sanción por inexactitud?

El demandante alegó una diferencia de criterios, pues para la DIAN todos los gastos de la actora son imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y la demandante estima que no todos lo son, porque algunos gastos tienen que efectuarse, independientemente de que se generen o no ingresos.

**Tesis de la Sala:** No hay lugar a levantar la sanción porque no existe una razonable diferencia de criterios en relación con el derecho aplicable, sino una interpretación particular de ambas partes respecto al alcance del artículo 177-1 del E.T en el caso concreto.

Sentencia 19851 (30 de agosto de 2016) [C.P Hugo Fernando Bastidas]

**Problema jurídico:** ¿De acuerdo al artículo 41 del Acuerdo municipal de Yumbo 16 de 2004, el transporte de gas por gasoducto, por tratarse de una modalidad distinta al transporte de carga por carretera esta gravado como actividad de servicios a una tarifa del 10 x mil?

El demandante alegó diferencia de criterios del derecho aplicable al considerar que de acuerdo a la interpretación de normas se puede inferir que el transporte de gas es una actividad exenta del impuesto de industria y comercio y se encontraba gravada al cinco (5) x (1000) mil y no diez (10) x (1000) mil.

**Tesis de la sala:** Se debe levantar la sanción por inexactitud impuesta por diferencia de criterios, pues en efecto se discutió sobre si el servicio de transporte de gas es exento y sobre la tarifa de dicho servicio, por tanto cuando de un enunciado normativo se derivan varios contenidos normativos fundamentados en técnicas y métodos de hermenéutica jurídica de los cuales se permite obtener su razonabilidad no procede la sanción, existiendo en este caso contenidos normativos plausibles.

Sentencia 19369 (22 de septiembre de 2016) [C.P Hugo Fernando Bastidas]

**Problema jurídico:** ¿De conformidad con el artículo 458 del Estatuto tributario para establecer el precio de los bienes retirados del inventario para calcular la base gravable del IVA, por valor comercial debe entenderse el precio al que

facturaron los proveedores los bienes a la demandante o al precio que vende la demandante los bienes a terceros?

El demandante alegó diferencia de criterios frente al derecho aplicable por considerar que la base gravable del IVA esta constituida por el mismo valor de los bienes que adquiere de sus proveedores el cual coincide con el costo de adquisición del proveedor y para la DIAN, la base gravable debe liquidarse sobre el valor de venta cobrado a clientes.

**Tesis de la sala:** Se debe levantar la sanción por inexactitud impuesta por diferencia de criterios al demostrar el demandante el vacío jurídico del artículo 458 del Estatuto al referirse al “valor comercial” de bienes para el calculo del IVA lo cual da lugar a interpretar de diversas maneras el alcance de dicho concepto, siendo suficiente para considerar diferencia de criterios y realizando una reiteración jurisprudencial de la sentencia del 30 de agosto de 2016, concluyendo en este caso que se demostró la existencia de contenidos normativos plausibles.

Sentencia 20517 (2 de febrero de 2017), [C.P Hugo Fernando Bastidas]

**Problema jurídico:** ¿Existió falsa motivación al adicionar ingresos por (\$1.547.767.581) con fundamento en la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario, rechazar costos de ventas por (\$11.678.000); Debe accederse a la pretensión subsidiaria para aceptar costos o si procedía la inhibición para resolver de fondo dicha pretensión y hay lugar a mantener la sanción por inexactitud.?

El demandante manifiesta la existencia de diferencia de criterios aduciendo que si la DIAN hubiera valorado debidamente el contrato de asociación, la discusión entre las partes sería sobre el derecho aplicable.

**Tesis de la Sala:** La Sala mantiene la sanción por inexactitud, reiterando el criterio expuesto en sentencia del 30 de agosto de 2016, concluyendo que no existió una diferencia razonada de criterios sobre el derecho aplicable sino el desconocimiento de este, pues, el actor omitió registrar compras propias en su contabilidad y, como se advirtió, esta omisión se hace para no reportar costos que necesariamente están asociados a unos ingresos omitidos.

Sentencia 19195 (9 de marzo de 2017), [C.P Hugo Fernando Bastidas]

**Problema jurídico:** ¿La Sociedad Rayovac-Varta S.A. estaba en la obligación de incluir en la base gravable del impuesto al patrimonio por el año 2007, las cuentas por cobrar por ventas de bienes efectuadas a sociedades de Ecuador y Perú, por valor de \$3.640.758.000? y, en consecuencia, ¿es procedente la sanción por inexactitud?

El demandante alegó diferencia de criterios frente al derecho aplicable, toda vez que la disminución del patrimonio del año 2007 con el valor de las cuentas

por cobrar poseídas en el exterior fue resultado de la aplicación de la decisión 578 de 2004 y Varta determinó su impuesto con sujeción a dicha norma, lo que constituye una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable.

**Tesis de la Sala:** Se debe levantar la sanción por inexactitud impuesta por diferencia de criterios al demostrar que el demandante propuso una interpretación alterna a la invocada por la DIAN sobre lo que debía entenderse por potestad tributaria prevalente para efectos del artículo 17 de la Decisión 578 de 2004, y la actuación del demandante se encontraba amparada en razonamientos objetivos, en consecuencia reiterando la Jurisprudencia del 30 de agosto de 2016, se consideró que en este caso se presentó el presupuesto de diferencia de criterios sobre interpretación de la ley, que contiene el artículo 647 del E.T., para exonerar de sanción al demandante.

Sentencia 21883 (11 de mayo de 2017), [C.P. Stella Jeanette Carvajal]

**Problema jurídico:** ¿Se violaron los artículos 26 y 575 del E.T. y 1 del Decreto 187 de 1975, al adicionar como ingresos gravados en la declaración de renta el valor de la corrección monetaria originada en ajustes por inflación de construcciones en curso de los años 1992 a 1997 y los artículos 16, 147 y 351 del E.T. y 67 del Decreto 2649 de 1993 al compensar pérdidas de años anteriores con la totalidad de rentas obtenidas en el año 1998, sin importar si eran gravadas o exentas para efectos de disminuir la renta líquida gravable como deducción por pérdida de ejercicios anteriores y bajo esos supuestos existió diferencia de criterios?

El demandante manifiesta que existió diferencias de criterios sobre la compensación de pérdidas y sobre el hecho de gravar ingresos generados en el período 1996 a 1997 en el año 1998, existiendo razón para exonerarse de la sanción.

**Tesis de la Sala:** Remitiéndose a la sentencia 17492 de 10 de marzo de 2011 de la misma sección aducen que no existió diferencia de criterios, pues los artículos 147 y 351 del E.T., como los artículos 338 del E.T., 26 del Decreto 2075 de 1992 y 73 del Decreto 2649 de 1993, son claros en prever el tratamiento fiscal para el valor de la corrección monetaria originada en ajustes por inflación a las construcciones en curso.

Al no existir una diferencia razonada de criterios sobre el derecho aplicable, sino el desconocimiento de este, pues, el demandante omitió declarar ingresos gravados con el impuesto de renta del año 1998, que derivaron en un menor impuesto a pagar, se configuró una de las conductas tipificadas en el artículo 647.

En las sentencias 19851, 19369 y 19195 se levantó sanción por inexactitud por diferencia de criterios, antes de tratar la razonabilidad partiendo de dos presupuestos indispensables:

1. Que la declaración presentada contenga hechos completos y veraces sin omitir intencionalmente o con negligencia hechos que no le permitan a la Administración verificar o fiscalizar la información presentada.
2. Que el contribuyente haya soportado su declaración en una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria, la cual debe explicar si la Autoridad formuló requerimientos.

Luego se pregunta: ¿Qué debe entenderse por una interpretación razonable? fijando cuatro criterios para calificar la razonabilidad, así:

1. Que la norma objeto de interpretación aplicable al caso concreto sea susceptible a diversas interpretaciones de manera que pueda ser calificada como coherente, posible y aceptable.
2. Que la posición jurídica asumida por el contribuyente respete la Constitución y la Ley.
3. Si la norma es de difícil interpretación y aplicación por ser anfibológica.
4. Que la situación fáctica del contribuyente se subsuma en la interpretación plausible.

La falta de claridad y inexistencia de criterios objetivos en la ley para levantar sanciones por inexactitud ha conllevado que funcionarios administrativos y Judiciales tomen decisiones con amplia discrecionalidad o ligereza, dejando en el ambiente un visto de incertidumbre, que se traduce en falta de seguridad y certeza jurídica afectando derechos de los contribuyentes, sin embargo la Jurisprudencia<sup>4</sup> de la sección cuarta del Consejo de Estado al delimitar criterios objetivos para entender lo que debe tenerse como razonable en interpretación de normas tributarias, realizando reiteraciones presenta una solución práctica, a pesar que hasta la fecha no exista una sentencia de unificación –SU, y si bien la modificación en la redacción de la ley 1819 de 2016 como disposición normativa al establecer la interpretación razonable, tiene relevancia, sigue siendo problemática, puesto que la Jurisprudencia califica los criterios de razonabilidad más no la ley, y de ahí la importancia de su estudio.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia 19851, (30 de agosto de 2016) [C.P Hugo Fernando Bastidas], realizó un análisis partiendo de la tipicidad pues como bien lo señala la norma, antes de analizar la diferencia de criterios se debe verificar si se incurrió en una conducta típica, antijurídica y culpable, pero amparado en una interpretación plausible, por tanto el Consejo de Estado

---

4 En sentencia del Consejo de Estado del 30 de agosto de 2016, número de expediente 19851 se delimitaron criterios objetivos para tener como razonable una interpretación para levantar sanción por inexactitud.

tomando como punto de partida, la pregunta ¿Qué se entiende por una “interpretación razonable” de normas tributarias? fijó los cuatro presupuestos para calificar la razonabilidad ya mencionados, y dentro de los mismos se hace referencia a interpretaciones anfibiológicas y plausibles.

En el Diccionario de La Real Academia Española RAE se definen las expresiones anfibiología<sup>5</sup> y plausible.<sup>6</sup>

Partiendo de esos cuatro presupuestos objetivos y definiciones semánticas de las expresiones anfibiología y plausible, el Consejo de Estado al hacer referencia a diferencia de criterios manifestó que constituye una forma de violación de la ley por interpretación errónea, la cual se configura cuando se le asigna a una norma un sentido que no le corresponde.

En un acercamiento a postulados de indole constitucional en la sentencia 19851 se remite a la sentencia C-557, (31 de mayo 2001), [M.P Manuel Jose Cepeda] la cual dispone que cuando una norma pueda ser interpretada en más de un sentido y entre las interpretaciones plausibles hay una incompatible con la Constitución debe analizarse si esta interpretación jurisprudencial y doctrinaria representa una orientación dominante bien establecida, obligando al juez constitucional, en principio acogerla salvo que sea incompatible con la Constitución.

Además de lo anterior, el Consejo de Estado en su “*ratio decidendi*” realizó un análisis de acuerdo a las sentencias C-649, (24 de agosto de 2010), [M.P Humberto Sierra Porto] y C-1046,(4 de octubre de 2001), [M.P Eduardo Montealegre Lynett] para distinguir las diferencias entre “*enunciado normativo*” y “*contenido normativo*” de lo cual se puede concluir que un enunciado normativo es el texto legal y un contenido normativo es la interpretación de dichos textos con el resultado del mismo.

La Corte Constitucional remitiéndose a la sentencia C-426, (29 de mayo de 2002), [M.P Rodrigo Escobar Gil] expresó que un enunciado normativo puede tener distintos contenidos o significados creando un margen de indeterminación semántica trascendiendo el ámbito puramente legal adquiriendo relevancia constitucional pues su aplicación puede resultar irrazonable desconociendo mandatos superiores.

Lo interesante de la sentencia 19851 del Consejo de Estado consiste en que luego de definir unos criterios objetivos realiza una aproximación constitucional para concluir que la ausencia de responsabilidad para levantar una sanción por inexactitud solo prospera cuando la interpretación realizada se ajusta más a la Constitución Política.

5 1. f. Doble sentido, vicio de la palabra, cláusula o manera de hablar a que pueda darse más de una interpretación.

2. f. Ret. Empleo voluntario de voces o cláusulas con doble sentido.”

6 1. *adj. Digno o merecedor de aplauso.* 3. *adj. Atendible, admisible, recomendable. Hubo para ello motivos plausible”.*

La sección cuarta del Consejo de Estado en sentencias 19369, (22 de septiembre de 2016) [M.P Hugo Fernando Bastidas] y 19195, (9 de marzo de 2017) [M.P Hugo Fernando Bastidas] realizó dos reiteraciones jurisprudenciales para levantar sanción por inexactitud bajo los mismos cuatro criterios objetivos delimitados.

En materia tributaria las sentencias de las altas Cortes tienen una importancia práctica, pues el derecho escrito no siempre es garantía que los fallos sean justos, por ello el análisis de casos individualmente considerados conlleva una comprensión de diferentes fuentes del derecho, así como sistemas jurídicos y las tres anteriores reiteraciones jurisprudenciales de la sección cuarta del Consejo de Estado tienen la intención de resolver una problemática realizando una aproximación a postulados de orden constitucional, pues la falta de delimitación de criterios objetivos en la ley apuntaban a que el Consejo de Estado para levantar sanciones, lo hiciera siempre que lo declarado fuera completo y veraz, cuando las normas admitieran más de una interpretación, debiendo ser probado por los contribuyentes, donde tan solo resultaba admisible levantar las mismas al tenerlas como razonables, pero no se fijaban presupuestos en la interpretación de normas tributarias con criterios de razonabilidad, quedando a merced de operadores judiciales la potestad de exonerar de responsabilidad a los contribuyentes, olvidando la importancia de los artículos 6 y 29 de la Constitución política así como pronunciamientos de la Corte Constitucional<sup>7</sup> que resultan ser consustanciales con la equidad tributaria.

El artículo 6 de la Constitución política dispone que los particulares solo son responsables por infringir la Constitución y la ley, es decir, partiendo de ese “*ius puniendi*”, la culpabilidad es un elemento esencial para imponer sanción y solo si se obra con dolo o con culpa se puede configurar una infracción administrativa y dicho artículo esta íntimamente ligado al artículo 29 de la Carta Política que consagra el principio de presunción de inocencia.

El desconocimiento de la diferencia de criterios y/o interpretación razonable frente al derecho aplicable puede comprometer derechos constitucionalmente protegidos, por ello resulta interesante entender la noción de razonable desde la perspectiva de Manuel Atienza (1989) en su artículo “*sobre lo razonable en el derecho*” por el círculo de indeterminación respecto a juicios hipotéticos que justifican evaluar una conducta con criterios de razonabilidad y lo que resulta ser razonable para el derecho, porque tal como estaba redactada la norma anterior, con la actual modificación, en contraste con las reiteraciones jurisprudenciales

7 En sentencia C-557 de 2001 la Corte Constitucional señaló como una norma puede ser interpretada en más de un sentido y entre interpretaciones plausibles puede existir una incompatibilidad con la Constitución.



ya mencionadas vislumbra que la intención del legislador consiste en determinar como las discusiones en sede administrativa también deben ser razonables por parte de las Autoridades tributarias y del Juez al proferir una sentencia para justificar o no la imposición de sanción por inexactitud a un contribuyente.

Carla Faralli (2007, pp. 69-70), expresó que Robert Alexy sostiene que una argumentación es correcta si ha sido conducida en el respeto de determinadas reglas racionalmente justificadas disponiendo así de una estructura para juzgar la corrección y la no arbitrariedad de una decisión.

#### **2.1.4. Criterios objetivos de reiteraciones jurisprudenciales como doctrina probable en la exoneración de sanciones por inexactitud.**

Existiendo reiteraciones jurisprudenciales, entendidas como precedentes en las cuales se delimitan criterios objetivos para tener una conducta del contribuyente como razonable para efectos de exonerarlo de sanción por inexactitud, estas se pueden tener como doctrina probable, toda vez que hasta la fecha no existe una sentencia de unificación- SU sobre la materia.

Así las cosas, resulta importante diferenciar la figura del precedente Judicial de la doctrina probable, las cuales aunque han adquirido un valor de fuente formal suelen confundirse, pues mientras el precedente judicial lo constituyen las decisiones de Altas cortes para ofrecer solución a un problema concreto y partiendo de dicho resultado se tenga en cuenta para tomar decisiones futuras, la doctrina probable constituye una pluralidad de decisiones judiciales, que en el caso colombiano serían tres y por eso como fuente tiene más rigor que la Jurisprudencia en el ordenamiento jurídico colombiano.

La Corte constitucional respecto a las diferencias entre el precedente y la doctrina probable en sentencia C-621,(30 de septiembre de 2015), [C.P Jorge Ignacio Pretelt] determinó:

*“la doctrina probable y el precedente judicial, son dos vías distintas para darle fortaleza a la decisión judicial y con ello contribuir a la seguridad jurídica y al respeto por el principio de igualdad, mientras que la doctrina probable establece una regla de interpretación de las normas vigentes, que afecta la parte considerativa de la decisión judicial, el precedente judicial establece reglas sobre la aplicación de las normas en casos precisos, afecta por lo tanto aquellos casos cuyos hechos se subsuman en la hipótesis y están dirigidos a la parte resolutive de la decisión.”*

La ley 169 de 1896 en su artículo 4 dispone: “Tres decisiones uniformes dadas por la Corte Suprema como Tribunal de Casación sobre un mismo punto

*de derecho, constituyen doctrina probable, y los Jueces podrán aplicarla en casos análogos, lo cual no obsta para que la Corte varíe la doctrina en caso de que juzgue erróneas las decisiones anteriores.”*

Dicho artículo 4 fue demandado por contrariar el preámbulo, así como los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 29, 228, 230, y 243 de la Constitución Política y la Corte constitucional en Sentencia C-836, (agosto 9 de 2001), [M.P Rodrigo Escobar Gil] se pronunció en este sentido: Sobre el derecho a la igualdad se señaló además en la misma providencia:

*“7. El fundamento constitucional de la fuerza normativa de la doctrina elaborada por la Corte Suprema se encuentra en el derecho de los ciudadanos a que las decisiones judiciales se funden en una interpretación uniforme y consistente del ordenamiento jurídico. Las dos garantías constitucionales de igualdad ante la Ley y de igualdad de trato por parte de las autoridades, suponen la igualdad de trato frente a casos iguales y la desigualdad de trato entre situaciones desiguales obliga especialmente a los jueces”*

De acuerdo con lo anterior se declaró la exequibilidad condicionada al considerar que dicho artículo también aplica a los demás jueces que conforman la jurisdicción ordinaria, los cuales al apartarse de la doctrina probable dictada por aquella, están obligados a exponer clara y razonadamente los fundamentos jurídicos que justifican su decisión.

El artículo 26 del Código Civil dispone: **“Interpretación doctrinal. Los jueces y los funcionarios públicos, en la aplicación de las leyes a los casos particulares y en los negocios administrativos, las interpretan por vía de doctrina, en busca de su verdadero sentido, así como los particulares emplean su propio criterio para acomodar las determinaciones generales de la ley a sus hechos e intereses peculiares.”**

El análisis de la doctrina probable no se puede realizar de manera aislada al artículo 230 de la Carta Magna el cual dispone que, Los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley. La equidad, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina son criterios auxiliares de la actividad judicial.

En atención a la caracterización de la doctrina en los anteriores términos, la Corte constitucional ha advertido una suerte de primacía de la jurisprudencia. En ese sentido en sentencia C- 284, (13 de mayo de 2015), [M.P Mauricio González Cuervo] señaló que:

*...“acudir exclusivamente a la doctrina cuando el sentido de un concepto y los alcances de una institución han sido fijados por la jurisprudencia es un procedimiento insuficiente porque (i.) impide al juez constitucional apreciar*

*cuál es el significado real de las normas juzgadas –dentro del proceso de adjudicación- y porque (ii.) no brinda elementos de juicio relevantes para analizar la función que éstas cumplen en el Estado y en la sociedad.*

Según Quinche (2016, p. 32) la Jurisprudencia ha sido considerada una fuente auxiliar del derecho, siendo para la actividad judicial de vital importancia tal como se desprende de la ley 153 de 1887 y el artículo 230 de la Constitución política, sin embargo las sentencias de las altas Cortes son cada vez verdaderas reglas jurídicas del mismo nivel de la ley.

Quinche (2016, p. 47) el cumplimiento del precedente efectiviza la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico, en tanto que la unificación de las interpretaciones y aplicaciones del derecho, le permite a la Jurisprudencia cumplir su función ordenadora y unificadora del sistema jurídico.

Existe una evidente constitucionalización del derecho administrativo, la cual no escapa a la esfera de sanciones tributarias, donde la figura del precedente judicial como regla para resolver problemas jurídicos es relevante en las causales de exoneración en la sanción por inexactitud y se armoniza con el cambio introducido en la ley 1819 de 2016.

El artículo 114 de la ley 1395 de 2010, actualmente derogado, consagraba que: *“Las entidades públicas de cualquier orden, encargadas de reconocer y pagar pensiones de jubilación, prestaciones sociales y salariales de sus trabajadores o afiliados, o comprometidas en daños causados con armas de fuego, vehículos oficiales, daños a reclusos, conscriptos, o en conflictos tributarios o aduaneros, para la solución de peticiones o expedición de actos administrativos, tendrán en cuenta los precedentes jurisprudenciales que en materia ordinaria o contenciosa administrativa, por los mismos hechos y pretensiones, se hubieren proferido en cinco o más casos análogos.”*

Mediante sentencia C-539, (6 de julio de 2011), [M.P Luis Ernesto Vargas Silva] la Corte constitucional al pronunciarse sobre la exequibilidad de dicha norma dejó claro que las sentencias de unificación del Consejo de Estado deben ser tenidas en cuenta por las Autoridades administrativas.

El artículo 114 de la ley 1395 de 2010 fue derogado, sin que por eso se entienda que la figura del precedente judicial y sus reglas desaparezcan, puesto que precisamente el artículo 10 de la ley 1437 de 2011 consagró el deber de aplicación uniforme de las normas y jurisprudencia por parte de las Autoridades para resolver asuntos de su competencia, sin embargo como lo anota la Corte constitucional en Sentencia C-634, (24 de agosto de 2011), [M.P Luis Ernesto Vargas Silva] reconoce un carácter vinculante, más no obligatorio.

Todas las interpretaciones de diferentes fuentes del derecho contienen juicios de valoración del objeto de la disciplina que se estudia y si bien existen

reiteraciones Jurisprudenciales atinentes a criterios objetivos en la exoneración de sanciones por inexactitud, las mismas han dejado de ser una simple fuente auxiliar para convertirse en una verdadera fuente formal, lo cual se puede notar desde la expedición de la Constitución política de 1991 con la existencia de sentencias de unificación de la Corte constitucional en disciplinas diferentes a la tributaria, así como las modificaciones incorporadas en la ley 1437 de 2011 en el título VI capítulo II que tratan el recurso extraordinario de unificación de Jurisprudencia en los artículos 256 a 268 y el título VII capítulo I, regulando el procedimiento para proferir sentencias de unificación jurisprudencial en los artículos 269 a 271, donde hasta la fecha no existe en materia tributaria ninguna sentencia de unificación- SU proferida por el Consejo de Estado.

El artículo 102 de la ley 1437 de 2011 consagra la extensión de la Jurisprudencia del Consejo de Estado a terceros por parte de las Autoridades, cuando estos soliciten y acrediten los mismos supuestos fácticos y jurídicos, por ello resulta indispensable la existencia de una sentencia de unificación- SU sobre la razonabilidad en la interpretación del derecho aplicable.

Es necesario, entonces tomar las reiteraciones jurisprudenciales de la Sección Cuarta del Consejo de Estado como doctrina probable al tratarse de una regla de interpretación de normas vigentes en concordancia con principios constitucionales que orientan el sistema tributario, tanto en sede administrativa como judicial para dirimir conflictos en materia tributaria al controvertir las causales de exoneración para efectos de levantar o no una sanción por inexactitud.

### 3. Conclusiones

De acuerdo al análisis de las hipótesis y objetivos planteados tanto en sentencias de la Corte constitucional como del Consejo de Estado se vislumbra una solución práctica para efectos de exonerar de la sanción por inexactitud, eso si siempre y cuando los hechos declarados sean completos y veraces.

Para efectos de levantar sanciones por inexactitud, adquieren relevancia las sentencias de la Corte constitucional para analizar circunstancias exonerativas en la imposición de sanciones, partiendo de preceptos constitucionales efectuando un análisis de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, para después revisar su razonabilidad.

Las reiteraciones jurisprudenciales como precedente son fuente de derecho y deben tener fuerza vinculante no solamente para los funcionarios judiciales, sino también para los administrativos, por tanto deberían tenerse en cuenta al momento de resolver controversias en sede administrativa, siendo la "*ratio decidendi*" la que establece el nexo causal con una decisión, por tanto se debe revisar dicho precedente para fallar en el mismo sentido en un determinado caso para

efectos de exonerar de sanción por inexactitud, y si no es procedente su levantamiento debe justificarse de manera clara y razonada.

La sección cuarta del Consejo de Estado delimitó criterios objetivos en la exoneración de la sanción por inexactitud por diferencia de criterios y/o la interpretación razonable frente al derecho aplicable constituyendo doctrina probable, la cual se armoniza con la modificación efectuada en la ley 1819 de 2016, resultando más útil y apropiado tener como doctrina probable los criterios objetivos delimitados por la sección cuarta del Consejo de Estado para efectos de su aplicación, que fijarlos en la ley, puesto que la ley de manera expresa señaló la interpretación razonable frente al derecho aplicable como causal de exoneración.

Es deber de las Autoridades tributarias y judiciales al analizar un caso concreto si se reúnen unos mismos supuestos fácticos y jurídicos de los precedentes judiciales para efectuar un test de razonabilidad que permita levantar o no las sanciones por inexactitud, los cuales se deben aplicar sobre cualquier tipo de tributo y en cualquier escenario se debe realizar también sobre la razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria por parte de los contribuyentes.

El Consejo de Estado hasta la fecha no ha proferido una sentencia de unificación-SU sobre los criterios objetivos a tener en cuenta para efectos de exonerar a contribuyentes de la sanción por inexactitud, sin embargo ya existen tres decisiones uniformes que constituyen doctrina probable de acuerdo con la ley 169 de 1896 y pronunciamientos de la Corte constitucional.

## 4. Referencias Bibliográficas

Clara Inés Ramírez Duarte, *evolución de la sanción por inexactitud en el ordenamiento jurídico colombiano*. Revista 57 Pág. 269-300. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá D.C. (Julio 2006 – enero 2007).

Atienza, M. (Septiembre-Diciembre de 1989). *Sobre lo razonable en el Derecho*. Obtenido de Revista Dialnet: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/79401.pdf>

Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria. (2015). *Informe final de la comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria presentado al Ministerio de Hacienda en diciembre de 2015*. Bogotá D.C. Fedesarrollo.

Carlos Mario Lafaurie Scorza, *Principales aspectos de la reforma tributaria estructural- Ley 1819 de 2016, Memorias Jornadas colombianas de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior*. Pág 19-104. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá (2017).

Carla Faralli, *La Filosofía del Derecho Contemporánea*. Pág 69-70. Editorial Universidad Externado de Colombia. Bogotá. (2007).

Paul Cahn-Speyer Wells, *Naturaleza de la sanción por inexactitud. Causal de exculpación por diferencia de criterios, Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria*. Bogotá D.C.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. ICDT Centro de Investigaciones en Tributación. Pág. 289-315 Corcas editores Ltda; Bogotá. (2011)

Andrés Medina Salazar, *La sanción por inexactitud en la jurisprudencia del Consejo de Estado durante el período 1990-2010*. Revista Derecho Fiscal Universidad Externado de Colombia. Pág 83 - 111 Bogotá. (2012). Elsy Alexandra Lopez Rodriguez, *las causales de exoneración de la sanción por inexactitud*, Revista Derecho Fiscal Universidad Externado de Colombia. Pág 51 a 56, Bogotá. (2014).

Manuel Fernando Quinche Ramírez, *El Precedente Judicial y Sus Reglas*. Pág 32, 47 Editorial Universidad del rosario; Legis , Bogotá. (2014).

## Sentencias

Colombia, Consejo de Estado, sección cuarta, Expediente 17492 del 10 de marzo de 2011.  
Colombia, Consejo de Estado, sección cuarta, Expediente 18109 del 1 de noviembre de 2012.  
Colombia, Consejo de Estado, sección cuarta, Expediente 19379 del 19 de febrero de 2014.  
Colombia, Consejo de Estado, sección cuarta, Expediente 20353 del 16 de julio de 2015.  
Colombia, Consejo de Estado, sección cuarta, Expediente 20276 del 1 de junio de 2016.  
Colombia, Consejo de Estado, sección cuarta, Expediente 19851 del 30 de agosto de 2016.  
Colombia, Consejo de Estado, sección cuarta, Expediente 19369 del 22 de septiembre de 2016.  
Colombia, Consejo de Estado, sección cuarta, Expediente 20517 del 2 de febrero de 2017.  
Colombia, Consejo de Estado, sección cuarta, Expediente 19195 del 9 de marzo de 2017.  
Colombia, Consejo de Estado, sección cuarta, Expediente 21883 del 11 de mayo de 2017.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-160 de 1998, M.P Carmenza Isaza de Gómez.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-916 de 1999, M.P Fabio Moron Díaz  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-557 de 2001, M.P Manuel Jose Cepeda Espinoza.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-836 de 2001, M.P Rodrigo Escobar Gil.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-1046 de 2001, M.P Eduardo Montealegre Lynett.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-426 de 2002, M.P Rodrigo Escobar Gil.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-649 de 2010, M.P Humberto Sierra Porto.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-571 de 2010, M.P María Victoria Calle.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-539 de 2011, M.P Luis Ernesto Vargas Silva.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-634 de 2011, M.P Luis Ernesto Vargas Silva.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-621 de 2015, M.P Jorge Ignacio Pretelt.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-284 de 2015, M.P Mauricio Gonzalez Cuervo.  
Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-054 de 2016, M.P Luis Ernesto Vargas Silva.

## Normatividad

- Colombia, Gobierno Ejecutivo. Ley 153 de 1887. Por la cual se adiciona y reforma los códigos nacionales, la ley 61 de 1886 y la 57 de 1887. Diario Oficial 7151 y 7152. Bogotá, agosto 28 de 1998.
- Colombia, Congreso de la República. Ley 169 de 1896. Sobre reformas judiciales. Diario Oficial 10.235, Bogotá, enero 14 de 1897.
- Colombia, Congreso de la República. Ley 81 de 1960. Reorgánica del Impuesto sobre la Renta. <NOTA DE VIGENCIA: Derogada por el artículo 143 del Decreto 2053 de 1974>. Diario Oficial No 30.422, Bogotá, 21 de enero de 1961.
- Colombia, Congreso de la República. Ley 52 de 1977. Por la cual se dictan disposiciones para la aplicación de las normas sustanciales tributarias de competencia de la Dirección de Impuestos Nacionales y se reviste al Presidente de la República de facultades extraordinarias. Diario Oficial. Año CXIV. N. 34940. 26, Enero, 1978. p. 65.
- Colombia, Asamblea Nacional Constituyente. Constitución política de 1991. 4 de julio de 1991.
- Colombia, Congreso de la República. Ley 1395 de 2010. Por la cual se adoptan medidas en materia de descongestión judicial. Diario Oficial 47768. Bogotá, julio 12 de 2010.
- Colombia, Congreso de la República. Ley 1437 de 2011. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Diario Oficial No. 47.956. Bogotá D.C., 18 de enero de 2011.
- Colombia, Ley 57 de 1887. Código Civil.
- Colombia, Presidente de la República. Estatuto tributario Nacional. “Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”. Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989.
- Proyecto de reforma tributaria estructural, Octubre de 2016 Proyecto de Ley 178 de 2016 Ponencia para primer debate proyecto del Ley 178 de 2016 (Cámara), 173 de 2016 (Senado)
- Colombia, Congreso de la República. Ley 1739 de 2014. Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 49.374, Bogotá D.C., 23 de diciembre de 2014.
- Colombia, Congreso de la República. Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 50.101, Bogotá D.C., 29 de diciembre de 2016.
- Colombia, Presidente de la República. Decreto 1651 de 1961. Declaraciones de renta y patrimonio. Declaraciones de renta y patrimonio.