



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

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

Radicación: 080012331000200800637 01
No. Interno: 22070
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: CORPORACIÓN ELÉCTRICA DE LA COSTA ATLÁNTICA
S.A. ESP CORELCA S.A. ESP
Demandado: U.A.E. DIAN

Impuesto de renta año gravable 2003
FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 31 de octubre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 2004 CORELCA presentó la declaración de renta del año gravable 2003, en que la declaró costos por \$916.415.405.0000, una pérdida líquida de \$326.888.273.000 y un saldo a favor de \$13.175.089.000¹.

Previo requerimiento especial de 8 de septiembre de 2008² y su respuesta³, por liquidación oficial de revisión de 5 junio de 2007, la DIAN modificó a la actora la declaración de renta del año gravable 2003, en el sentido de rechazar costos por \$323.479.707.069 correspondientes a compra de energía a TEBSA. S.A. En consecuencia, fijó los costos en \$592.935.698.000, redujo la pérdida fiscal a

EXPEDIENTE: 08001 23 31 000 2008 00637 01 (22070)
DEMANDANTE: Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica S.A. ESP CORELCA
DEMANDADO: U.A.E. DIAN
ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Sentencia

\$3.408.565.931 y desconoció el saldo a favor declarado, fijándolo en \$0. Asimismo, impuso sanción por inexactitud por \$181.148.635.958⁴.

La liquidación oficial de revisión fue confirmada en reconsideración por la Resolución 20662008000017 de 3 julio de 2007⁵.

DEMANDA

CORPORACIÓN ELÉCTRICA DE LA COSTA ATLÁNTICA S.A. ESP CORELCA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁶:

- 1- "Que se declare la NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión número 0206420070000 de 5 de junio de 2007, notificada por correo certificado el día 7 de junio de 2007, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003, presentada electrónicamente el día 13 de julio de 2004, la cual se radicó con el número 9000001685353.
- 2- Que es igualmente nula la Resolución número 020662008000017 de 3 julio de 2008, notificada personalmente el día 17 de julio de 2008, expedida por la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos de Barranquilla, por medio de la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la citada liquidación oficial de revisión, resolviendo confirmar en todas sus partes el acto administrativo que es objeto de impugnación por medio de la presente demanda y se agotó la vía gubernativa.
- 3- Que a título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la liquidación de revisión antes descrita, se declare la firmeza de la declaración de renta, correspondiente al año gravable 2003, presentada el día 13 de julio de 2004 por la sociedad **CORPORACIÓN ELÉCTRICA DE LA COSTA ATLÁNTICA S.A. E.S.P. CORELCA S.A. E.S.P.** la cual fue radicada con el número 9000001685353 y como consecuencia de tales pretensiones se declare que **CORELCA S.A. E.S.P.** no le debe suma alguna a la **DIAN** por concepto del impuesto de renta y sanciones correspondiente al año gravable 2003".

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 26, 58, 59, 89, 647 y 647-1 del Estatuto Tributario.
- Artículo 115 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Costos por \$323.479.707.069 por compra de energía a TEBSA S.A. E.S.P.

En virtud del contrato Power Purchase Agreement (PPA) suscrito en 1995 entre CORELCA y TEBSA, la actora se obligó a pagar mensualmente a TEBSA los siguientes cargos por compra de energía:

1. Capacidad de potencia para generar energía eléctrica.
2. Costos de arranque estipulados contractualmente.
3. Energía eléctrica producida en la planta de propiedad de TEBSA.

Entre 1995 a 2002, la actora contabilizó y declaró como costo los anteriores cargos por compra de energía. Sin embargo, debido a las pérdidas registradas en el año gravable 2003 y con el fin de no incurrir en la causal de disolución del artículo 457 numeral 2 del Código de Comercio, la actora modificó la política contable y difirió los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica facturado por TEBSA en dicho periodo para amortizarlo durante el término restante del contrato, esto es por los años 2004 a 2015. A su vez, continuó llevando al costo en forma mensual los costos de arranque estipulados contractualmente y la energía eléctrica producida en la planta de TEBSA.

Acorde con su naturaleza de costo y otorgándole el mismo tratamiento fiscal dado en las declaraciones de renta de los años gravables 1995 a 2002, en la declaración de renta del año gravable 2003 la actora incluyó como costos el cargo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica, los costos de arranque y la energía eléctrica producida en la planta de propiedad de TEBSA, a pesar de que el primero de ellos se difirió.

Como consecuencia de lo anterior, en el año gravable 2003 la actora obtuvo una renta bruta fiscal y una pérdida fiscal diferente a la pérdida contable, como consta en los estados financieros a 31 de diciembre de 2003.

Como la actora lleva la contabilidad por el sistema de causación y debido a que los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica por \$323.479.707.069 se facturaron y realizaron en el año gravable 2003, estos debían declararse en ese mismo año gravable, como en efecto se hizo, pues fue cuando nació la obligación de pagarlos, a pesar, se repite, de que fueron diferidos contablemente.

En los actos demandados la DIAN no cuestionó ni desvirtuó la naturaleza de costo del cargo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica. De hecho, y a pesar de que fue contabilizado como tal, esta erogación no es un cargo diferido porque no cumple los requisitos del catálogo de cuentas del plan general de contabilidad pública.

Debido a lo anterior, y pese al tratamiento contable dado, la actora no difirió fiscalmente el costo por cargo por capacidad de potencia. Además, si bien el artículo 775 del E.T. prevé que los asientos contables prevalecen frente a la declaración de renta, es necesario que estos correspondan a la verdadera naturaleza de las erogaciones realizadas en el año gravable (costo o activo diferido).

Por esa razón, el revisor fiscal de la actora dejó constancia de que con excepción del tratamiento contable de diferido otorgado al cargo por capacidad de potencia, por el año gravable 2003 los estados financieros de la actora presentaban razonablemente la situación financiera y los hechos económicos de esta. Por consiguiente, dada la naturaleza de costos, el tratamiento de activo otorgado contablemente al cargo por capacidad de potencia facturado por TEBSA no reflejó razonablemente la situación de la actora.

La opinión del revisor fiscal hace parte de los estados financieros de la actora y por lo tanto debía tenerse en cuenta para determinar el tratamiento fiscal que se debió otorgar al cargo por capacidad de potencia, como lo hizo la actora.

En consecuencia, el registro contable del cargo por capacidad de potencia por el cual se reclasificó de la cuenta de costos a la cuenta de activos diferidos no puede prevalecer sobre la declaración de renta, ya que dicha reclasificación no corresponde a la verdadera naturaleza de costo de la erogación, pues, en opinión del revisor fiscal, dicho costo debió realizarse en el año 2003 y no diferirse contablemente.

Independientemente de si en la declaración de renta la actora hubiera otorgado al cargo por capacidad de potencia facturado por TEBSA el mismo tratamiento contable diferido, de todas maneras hubiera arrojado una pérdida fiscal de \$3.408.566.000 y se hubiera determinado el mismo saldo a favor que fue objeto de compensación, con lo cual queda desvirtuado que con el tratamiento fiscal dado al cargo por capacidad de potencia la actora pretendiera obtener un beneficio como lo sostuvo la DIAN, sin especificar qué tipo de beneficio.

Además, en el Concepto 48575 de 28 de junio de 2007 la DIAN precisó que atendiendo a las normas contables y tributarias, una vez realizado el ingreso debe imputarse los costos y gastos asociados al mismo, por lo que no es viable diferir los costos y gastos causados periódicamente. Es decir, que tales costos se debían realizar y reconocer en el periodo gravable correspondiente.

Dicho concepto no fue tenido en cuenta por la DIAN, pues tuvo en cuenta el Concepto 28365 de 19 de octubre de 1999 que no es aplicable al caso, pues se refiere a los casos en los que se han creado gastos y costos ficticios que conlleven la modificación de la declaración de renta, que no es el caso, pues en este caso si hubo costos debidamente facturados.

En comunicación de 18 de diciembre de 2003, la Contaduría General de la Nación precisó a la actora que no era procedente diferir el cargo por capacidad de

potencia por cuanto se estaría distorsionando la información contable frente a la realidad económica de la actora y que este costo debía reconocerse en el periodo en que se realizó, afectando el resultado del ejercicio. No obstante, en comunicación posterior autorizó a la actora deferir contablemente el citado costo y que en las notas de los estados contables debían explicarse ampliamente las implicaciones de tal decisión y así lo hizo la actora.

Existencia de partidas conciliatorias contables y fiscales, reflejadas en las notas de los estados financieros

Los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica (\$323.479.707.069) declarados en el año gravable 2003, están soportados en comprobantes internos y externos de la contabilidad.

Si bien, conforme con el artículo 775 del E.T., los libros de contabilidad prevalecen sobre la declaración de renta, las partidas conciliatorias (diferencias contables y fiscales) están permitidas por ley, ya que el impuesto de renta se determina sobre la renta líquida, que resulta de la depuración de la renta, la cual tiene en cuenta los ingresos fiscales y los costos y gastos fiscalmente deducibles, que no siempre coinciden con los ingresos, costos y gastos registrados contablemente, como ocurre en el caso, pues, como se precisó, al costo por cargo por capacidad de potencia se le dio un tratamiento fiscal diferente al contable conforme se expuso.

De hecho, hasta diciembre de 2003 el costo por capacidad de potencia por \$323.479.707.069 se registró en la cuenta "75300131 costos bienes y servicios" pero el 31 de diciembre de ese mismo año por medio del comprobante de contabilidad 1289 lo reclasificó a la cuenta "191090 otros cargos diferidos".

Así, la diferencia contable y fiscal frente al costo por cargo por capacidad de potencia corresponde a una partida conciliatoria contable – fiscal, que se reflejó en la correspondiente nota de impuestos (nota 15) en los estados financieros a 31 de diciembre de 2003, de conformidad con el artículo 115 del Decreto 2649 de 1993.

Como lo señaló la DIAN en el Concepto 12 de 22 de mayo de 2001, es normal que existan diferencias entre los estados financieros preparados con base en normas o principios aceptados en Colombia y la incorporación en los denuncios rentísticos porque se fundamentan en bases comprensivas diferentes. Las diferencias establecidas deben incorporarse y revelarse a través de la conciliación fiscal a que se refiere el artículo 115 del Decreto 2649 de 1993.

En la conciliación entre la utilidad contable y utilidad fiscal se incluyó como partida conciliatoria la suma de \$353.174.656.000 discriminada en dos subpartidas, así:

Diferencia entre depreciación contable y fiscal a diciembre de 2003.	\$29.694.949.000
Diferencia contable y fiscal correspondiente a los costos por capacidad de potencia facturada por TEBSA en el año 2003.	\$323.479.707.000
Total incluido en el rubro diferencia entre depreciación contable y fiscal a diciembre de 2003	\$353.174.656.000

De acuerdo con lo anterior, no asiste razón a la DIAN en el sentido de que la diferencia contable y fiscal o la partida conciliatoria no se había revelado a través de la conciliación fiscal incluida en las notas o estado financieros.

Esta partida conciliatoria está discriminada en certificación de revisor fiscal que es prueba contable de conformidad con el artículo 777 del E.T., que no fue valorada por la DIAN.

Sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud porque, como se explicó, en la declaración de renta del año gravable 2003 la actora no incluyó costos inexistentes ni datos falsos, equivocados o desfigurados como lo señaló la DIAN, en los términos de los artículos 647 y 647-1 del E.T.

Por el contrario, en la declaración de renta la actora solicitó los costos derivados de los cargos por capacidad de potencia facturados por TEBSA, que cumplen los requisitos de realización, necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con

la actividad productora de renta y, que consideró procedentes de acuerdo con los artículos 58, 59 y 89 del E.T.

De hecho, en la liquidación oficial de revisión la DIAN reconoció que *"es cierto que los costos por valor de \$323.479.707.000, se encuentran registrados contablemente y debidamente soportados"*.

Además, conforme con el artículo 647 del E.T., la sanción por inexactitud no procede cuando el menor valor a pagar obedezca a diferencias de criterio sobre la interpretación del derecho aplicable entre la Administración y el contribuyente, siempre que los hechos y cifras denunciadas sean completos y verdaderos, como es el caso.

La diferencia de criterio se presenta porque la actora consideró que de acuerdo con los artículos 58, 59 y 89 del E.T. el costo por cargo por capacidad de potencia era fiscalmente procedente, ya que cumplía con los requisitos de ley, aun cuando contablemente se hubiera sido diferido, consideración no compartida por la DIAN.

Por los demás, los costos por cargos por capacidad de potencia no corresponden a datos desfigurados. Lo que se debe tener en cuenta es la verdadera naturaleza de dicha erogación y no el tratamiento contable otorgado a estos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN contestó la demanda en los siguientes términos⁷:

Desconocimiento del costo por capacidad de potencia facturado

Según el PUC y el Catálogo General de Cuentas del Plan General de la Contabilidad Pública (Resolución 222 de 2006), los activos diferidos comprenden el valor de los costos y gastos en el que incurre el ente económico en el desarrollo de su actividad para la adquisición de bienes y servicio que con razonable

⁷ Folios 170 a 182 c.p. 1

seguridad proveerán beneficios económicos en periodos futuros y cuya amortización o extinción gradual corresponde a las alícuotas mensuales resultantes del tiempo en que se considera se va a utilizar o recibir el beneficio del activo diferido.

En la declaración de renta del año gravable 2003 la actora incluyó como costo (renglón 70) el cargo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica (\$323.479.707.000) a pesar de que este no aparecía en la contabilidad como un costo sino como cargos diferidos (cuenta 191090).

Por lo anterior, la actora distorsionó la información contable frente a la realidad económica y financiera de la empresa y transgredió los principios contables y tributarios de prudencia, causación y asociación de ingresos, pues el tratamiento contable otorgado a los cargos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica no coincidió debió con el tratamiento fiscal.

Así, quien declara ingresos, costos y deducciones debe respaldarlos con su contabilidad. Al no estar respaldados en la contabilidad los cargos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica declarados son un costo ficticio, por lo que procede su desconocimiento. Además, con fundamento en el artículo 775 del E.T. debe darse prevalencia a la contabilidad sobre la declaración de renta.

Existencia de partidas conciliatorias y fiscales reflejadas en las notas de los estados financieros a 31 de diciembre de 2003

No asiste razón a la actora en el sentido de que, conforme con el artículo 115 del Decreto 2649 de 1993 la diferencia contable y fiscal correspondiente a costos por capacidad de potencia facturados por TEBSA está explicado y tiene justificación en una partida conciliatoria a los estados financieros porque en esta no se refleja la subpartida de \$323.479.707.000. Además, la diferencias registradas entre la información contable y tributaria tienen poco fundamento técnico y no están explicadas detalladamente ni satisfacen las normas que rigen la contabilidad.

Sanción por inexactitud

Es procedente la sanción por inexactitud porque no existe correspondencia entre lo contabilizado y lo declarado por concepto de cargos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica. Los costos solicitados por el contribuyente en la declaración de renta se presentan desfigurados como costos fiscales de otros activos siendo cargos diferidos.

En ese caso, conforme con el artículo 775 del E.T. tiene prevalencia lo contabilizado por la actora y como lo contabilizado no tiene el carácter de costos fiscalmente no es procedente su reconocimiento. En consecuencia, no se configura la diferencia de criterios entre la actora y la DIAN frente al derecho aplicable que justifique el levantamiento de la sanción por inexactitud.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por lo siguiente⁸:

No existe diferencia de criterio entre la DIAN y la actora frente al derecho aplicable pues el criterio adoptado por dicha entidad para negar los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica tiene como fundamento la ley, dado que al no estar amparados en la contabilidad de la actora tales costos no podían reconocerse fiscalmente.

En cambio, no tiene soporte legal el criterio de la actora para declarar como costo el cargo por capacidad de potencia porque, precisamente, este no está registrado contablemente como un costo, sino como cargos diferidos y, conforme con el artículo 775 del E.T., debe prevalecer la contabilidad sobre la declaración de renta, de ahí que a ese concepto no se le pueda dar fiscalmente el tratamiento de costo.

Además, como consecuencia de la inclusión en la declaración de renta del año gravable 2003 de ese costo sin estar soportado en la contabilidad y, por ende

⁸ Folios 459 a 476 c.p. 2

desfigurado o inexistente, la actora aumentó la pérdida fiscal y como esta fue disminuida por la DIAN, en los términos del artículo del artículo 647-1 del E.T., dicha disminución se considera como un menor saldo a favor, equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada, que es objeto de sanción conforme con el artículo 647 del mismo estatuto.

Asimismo, los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica declarados generaron un mayor saldo a favor de la actora y un consecuente menor impuesto a pagar, lo que representa inexactitud sancionable de conformidad con el artículo 647 del E.T.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló en los siguientes términos⁹:

La sentencia apelada vulnera los artículos 58, 59 y 89 del Estatuto Tributario porque no reconoce la realización de los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica. La decisión de deferir contablemente este costo tiene solo efectos contables y no fiscales, pues, independientemente del tratamiento contable dado, realmente es un costo como lo reconocen la DIAN y el Tribunal y lo certifica el revisor fiscal de la actora.

Como se expuso en la demanda, en virtud del contrato PPA la actora se obligó a pagar mensualmente a TEBSA S.A. E.S.P. por compra de energía los siguientes cargos: i) la capacidad de potencia para generar energía eléctrica; ii) los costos de arranque y iii) la energía eléctrica producida en la planta de propiedad de TEBSA, que fueron contabilizados y declarados como un costo en los años 1999 a 2002.

No obstante, debido a las pérdidas contables registradas en los años 1999 a 2002 y con el fin de no entrar nuevamente en la causal de disolución del artículo 457 numeral 2 del Código de Comercio y para que la Nación no tuviera que realizar una nueva capitalización, en el año gravable 2003 la actora modificó su política

⁹ Folios 478 a 503 c.p. 2

contable y difirió el cargo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica, para amortizarlo durante el término restante del contrato (2004 a 2015). A su vez, continuó llevando mensualmente los costos de arranque y la energía producida en la planta de TEBSA.

Acorde con su naturaleza y otorgándole el mismo tratamiento fiscal dado durante los años 1995 a 2002, en la declaración de renta del año gravable 2003 la actora incluyó como costo, además de los costos de arranque y la energía eléctrica producida en la planta de TEBSA, los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica, a pesar de que estos estuvieran diferidos, pues estos cumplían los requisitos de realización, imputabilidad y oportunidad.

En efecto, como la actora lleva la contabilidad por el sistema de causación y debido a que los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica se facturaron y realizaron en el año gravable 2003, estos debían declararse en ese mismo año gravable, como en efecto se hizo, pues en ese año nació la obligación de pagarlos.

No obstante, se reitera, el Tribunal no reconoció dichos costos porque fueron contabilizados como cargos divertidos y, en virtud del artículo 775 del E.T., debía prevalecer lo contabilizado frente a lo declarado y que por eso debió declararse como cargo diferido y no como costo.

Contrario a lo sostenido por el Tribunal, la reclasificación de los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica a cargos diferidos hecha en diciembre de 2003, no puede prevalecer sobre la declaración de renta de ese año gravable porque dicha reclasificación no corresponde a la verdadera naturaleza de costo de tal erogación, como lo certificó el revisor fiscal de la actora, prueba que no fue valorada por el Tribunal.

Por esa razón, al declarar como costos los cargos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica la actora reflejó la verdadera situación económica de la

actora y en ningún caso se pretendió la obtención de un mayor saldo a favor como lo afirmó el Tribunal.

De hecho, en el Concepto 48572 de 2007 la DIAN le precisó a la actora que no era legalmente viable diferir los costos y gastos causados periódicamente, como los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica, en aras de atender políticas internas de la organización. Este concepto tampoco no fue tenido en cuenta por el Tribunal.

El Tribunal tampoco tuvo en cuenta las comunicaciones de la Contaduría General de Nación en las que autorizó diferir los referidos costos.

Asimismo, la sentencia apelada viola los artículos 26 y 89 del E.T. y 115 del Decreto 2649 de 1993 porque desconoce la existencia de partidas conciliatorias y fiscales que se reflejaron en los estados financieros de la actora a 31 de diciembre de 2003.

Conforme con el artículo 26 del E.T., por el año gravable 2003 la actora realizó la depuración de la renta líquida, restando, a renta bruta, los costos derivados de la ejecución del contrato PPA, entre ellos, los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica, a pesar, se reitera, de que estos fueron contabilizados como cargos diferidos. Para tal efecto, realizó la correspondiente partida conciliatoria y fiscal que se reveló en los estados financieros del año gravable 2003 y en el certificado de revisor fiscal.

Si bien, conforme con el artículo 775 del E.T., los libros de contabilidad prevalecen sobre la declaración de renta, las partidas conciliatorias (diferencias contables y fiscales) están permitidas por ley, ya que el impuesto de renta se determina sobre la renta líquida, que resulta de la depuración de la renta, la cual tiene en cuenta los ingresos fiscales y los costos y gastos fiscalmente deducibles, que no siempre coinciden con los ingresos, costos y gastos registrados contablemente, como ocurre en el caso, pues, como se precisó, al costo por carga por capacidad de potencia se le dio un tratamiento fiscal diferente al contable conforme se expuso.

De hecho, hasta 31 de diciembre de 2003 el costo por cargo por capacidad de potencia por \$323.479.707.069 se registró en la cuenta "75300131 costos bienes y servicios" pues ese día por medio del comprobante de contabilidad 1289 se reclasificó a la cuenta "191090 otros cargos diferidos".

Así, la diferencia fiscal y contable frente al costo por cargo por capacidad de potencia y el costo declarado por ese concepto, corresponde a una partida conciliatoria contable – fiscal, que se reflejó en la correspondiente nota de impuestos (nota 15) en los estados financieros a 31 de diciembre de 2003, de conformidad con el artículo 115 del Decreto 2649 de 1993.

Como lo señaló La DIAN en el Concepto 12 de 22 de mayo de 2001, es normal que existan diferencias entre los estados financieros preparados con base en normas o principios aceptados en Colombia y la incorporación en los denuncios rentísticos porque se fundamentan en bases comprensivas diferentes. Las diferencias establecidas deben incorporarse y revelarse a través de la conciliación fiscal a que se refiere el artículo 115 del Decreto 2649 de 1993.

En la conciliación entre la utilidad contable y utilidad fiscal se incluyó como partida conciliatoria la suma de \$353.174.656.000 discriminada así:

Diferencia entre depreciación contable y fiscal a diciembre de 2003.	\$29.694.949.000
Diferencia contable y fiscal correspondiente a los costos por capacidad de potencia facturada por TEBSA en el año 2003.	\$323.479.707.000
Total incluido en el rubro diferencia entre depreciación contable y fiscal a diciembre de 2003	\$353.174.656.000

De acuerdo con lo anterior, no asiste razón a la DIAN en el sentido de que la diferencia contable y fiscal o la partida conciliatoria no se había revelado a través de la conciliación fiscal incluida en las notas o estado financieros.

Dicha partida conciliatoria está discriminada en certificación de revisor fiscal que es prueba contable de conformidad con el artículo 777 del E.T., que no fue valorada por la DIAN.

Debido a lo anterior, no es procedente la sanción por inexactitud porque, como se explicó, en la declaración de renta del año gravable 2003 la actora no incluyó costos inexistentes ni datos falsos, equivocados o desfigurados, en los términos de los artículos 647 y 647-1 del E.T.

Por el contrario, la actora solicitó los costos derivados del cargo por capacidad de potencia facturado por TEBSA, que cumplen los requisitos de realización, necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta y, que consideró procedentes de acuerdo con los artículos 58, 59 y 89 del E.T.

Además, conforme con el artículo 647 del E.T., la sanción por inexactitud no procede cuando el menos valor a pagar obedezca a diferencias de criterio sobre la interpretación del derecho aplicable entre la Administración y el contribuyente, siempre que los hechos y cifras denunciadas sean completos y verdaderos, como es el caso.

La diferencia de criterio se presenta porque la actora consideró que de acuerdo con los artículos 58, 59 y 89 del E.T. el costo por capacidad de potencia era fiscalmente procedente, ya que cumplía con los requisitos de ley, aun cuando contablemente se hubiera sido diferido, consideración no compartida por la DIAN.

Por los demás, los costos por capacidad de potencia no corresponden a datos desfigurados. Lo que se debe tener en cuenta es la verdadera naturaleza de dicha erogación y no el tratamiento contable otorgado a este.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El Ministerio de Minas y Energía reiteró lo expuesto en el recurso de apelación¹⁰.

La **demandada** reiteró, de manera sucinta lo expuesto en la contestación de la demanda¹¹.

¹⁰ Folios 9 a 33 c.p. 3

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada por lo siguiente¹²:

La actora no podía contabilizar en el año gravable 2003 como cargos diferidos los costos por capacidad de potencia para generar energía y pretender su reconocimiento en varios periodos posteriores y al mismo tiempo obtener ese valor como costo realizado en su totalidad en el año 2003.

Las normas técnicas contables exigen que los hechos económicos sean apropiadamente clasificados según su naturaleza y se registren en las cuentas adecuadas, de acuerdo a un plan contable previo que debe incluir la totalidad de las cuentas de resumen y auxiliares en uso.

Precisamente el hecho de que, igual que en años anteriores, en el año gravable 2003 la actora arrojara pérdidas, reflejaba simplemente el resultado de la gestión de los administradores y así debía registrarse contablemente y declararse.

La posible disolución que la actora pudiera tener como consecuencia de que en el año gravable 2003 hubiera pérdida, no justificaba "escoger" la contabilización como cargos diferidos de los costos que influían en ese resultado y en todo caso pretender que fueran reconocidos como tales para efectos tributarios. Es decir, no podía manejar de un modo la contabilidad y de otro la declaración de renta.

Sin embargo, la decisión de la actora de contabilizar como cargos diferidos los costos por capacidad de potencia para generar energía para ser amortizados en periodos posteriores generó un principio de certeza sustentado en la fidelidad de esa operación a atención a la finalidad de la contabilidad de mostrar la historia fidedigna y clara del registro de las operaciones del comerciante.

Por esa razón, al declarar como costos los cargos diferidos por capacidad de potencia se generó un desacuerdo entre la contabilidad y la declaración de renta que el artículo 775 del E.T. dirime en favor de la contabilidad, como lo entendieron

¹¹ Folios 34 a 36 c.p. 3

¹² Folios 56 a 60 c.p. 3

la DIAN y el Tribunal. En consecuencia, procede el desconocimiento de costos por capacidad de potencia para generar energía.

Por último, es procedente la sanción por inexactitud porque no se presenta la diferencia de criterios entre la DIAN y la actora frente al derecho aplicable, pues el proceder de la demandante consistente en declarar como costos unas erogaciones contabilizadas como cargos diferidos no tiene soporte en ninguna norma contable o tributaria. Simplemente se debió a una decisión de conveniencia para evitar reflejar la pérdida en el ejercicio y quedar en estado de disolución.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los actos por los cuales la DIAN le modificó a la actora la declaración de renta del año gravable 2003.

En concreto, decide si son procedentes los costos por capacidad de potencia para generar energía a pesar de que estos no fueron contabilizados como costos sino como cargos diferidos. En caso de que no sean procedente los costos, analiza si hay lugar a levantar la sanción por inexactitud por configurarse la diferencia de criterios entre el la DIAN y la actora frente al derecho aplicable.

Consideración previa

La Sala advierte que mediante Resolución 3 de 30 de enero de 2014¹³, el Apoderado General de la Fiduciaria La Previsora, entidad liquidadora de la Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica S.A. E.S.P. En Liquidación – CORELCA S.A. E.S.P. EN LIQUIDACIÓN dispuso la finalización del proceso liquidatorio de la sociedad y la inscripción de la liquidación en el Registro Mercantil. Asimismo,

¹³ Por medio de la cual se declara la finalización del proceso liquidatorio de la Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica S.A. E.S.P. En Liquidación – CORELCA S.A. E.S.P. En Liquidación

dispuso la cancelación de esta sociedad en el RUT y en el Registro de Industria y Comercio¹⁴.

Por su parte, el artículo 20 parágrafo del Decreto 3000 de 2011¹⁵ del Ministerio de Minas y Energía dispuso que *“La Nación – Ministerio de Minas y Energía, una vez culmine la liquidación de Corelca S. A. E.S.P., en Liquidación **asumirá, en la proporción a la participación accionaria de la Nación en el capital de esa empresa, los procesos judiciales y reclamaciones en que fuere parte Corelca S. A. E.S.P., en Liquidación, así como las obligaciones derivadas de estos, en los términos del Decreto-ley 254 de 2000 modificado por la Ley 1105 de 2006 y demás normas que lo modifiquen o adicionen, con cargo a los recursos que se apropien en el Presupuesto General de la Nación para el efecto”***.

En vista de lo anterior, la Nación – Ministerio de Minas y Energía actúa como sustituta de Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica S.A. ESP CORELCA S.A. E.S.P.

Desconocimiento de costos

Según la actora, debe reconocerse la verdadera naturaleza de costo del cargo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica a pesar de que este contablemente fue tratado como un cargo diferido.

Por su parte, la DIAN sostuvo que al clasificarlos como cargos diferidos, la actora hizo un indebido registro contable del costo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica y que, en virtud del artículo 775 del E.T. deben prevalecer los libros de contabilidad frente a la declaración de renta. Por tanto, no procede el reconocimiento del citado costo porque no fue contabilizado como tal, sino como cargos diferidos y así debió también declararse.

¹⁴ Folios 437 a 439 c.p. 2

¹⁵ Por el cual se ordena la disolución y liquidación de la Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica S. A. E.S.P. - Corelca S. A. E.S.P.

De conformidad con el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993¹⁶ los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.

El artículo 58 del Estatuto Tributario señala que en el caso de los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación los costos se entienden realizados en el año o período en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía. Y el artículo 59 del mismo estatuto prevé que se entiende causado un costo cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago.

Así, la contabilidad por el sistema de causación, a diferencia del sistema de caja, permite el reconocimiento de costos cuando nace la obligación de pagarlos, aunque no se haya hecho efectivo el pago. Los costos así reconocidos, deben registrarse en los correspondientes asientos contables, asociarse con los ingresos y reflejarse en el estado de resultados al final respectivo ejercicio.

En efecto, en virtud del principio de asociación, deben asociarse con los ingresos devengados en cada periodo, los costos y gastos incurridos para producir estos ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados¹⁷.

La asociación de los costos a los ingresos obtenidos no solamente tiene incidencia contable, sino, también efectos fiscales, pues el artículo 26 del Estatuto Tributario que prevé la depuración de la renta líquida establece que *"de los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta"*, de la cual, a su vez, se restan las deducciones o gastos para obtener la renta líquida gravable, de ahí que se exija la debida correspondencia entre la contabilidad del contribuyente y la declaración de renta frente a costos e ingresos.

¹⁶ Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia

¹⁷ Artículo 13 del artículo Decreto 2649 de 1993

La DIAN rechazó costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica por \$323.479.707.000 debido a que estos fueron registrados contablemente por la actora como cargos diferidos en la cuenta 191090 "Otros cargos diferidos" y no como costos.

Respecto de los cargos diferidos, el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993 establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 67. ACTIVOS DIFERIDOS. Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:

[...]

2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos. Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. [...]

El valor histórico de estos activos, reexpresado cuando sea pertinente por virtud de la inflación, se debe amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de su recuperación.

De acuerdo con lo anterior, los cargos diferidos hacen relación a las erogaciones representadas en bienes y/o servicios en que incurre el ente económico que no producirán ingreso en el período corriente, pero se tiene la expectativa de que se percibirán en un futuro como producto de la realización de las actividades propias del objeto social. El motivo del aplazamiento o diferimiento para la obtención de ingresos se debe a las etapas de preparación, alistamiento y organización en que se encuentra el ente económico por lo cual tampoco es factible asociarle costos como lo señala el principio de asociación¹⁸.

Es decir, debido a que la sociedad se encuentra en una etapa de constitución y puesta en marcha, esto es, en una etapa previa a aquella en la que se empieza a desarrollar el objeto social, los costos representados en bienes o servicios en que se incurre hasta ese momento no pueden ser asociados a ingresos, pues estos aún no se han generado, la norma exige que sean reconocidos y registrados como

¹⁸ Sentencia de 12 de mayo de 2010, exp. 17135, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

cargos diferidos, los cuales deben amortizarse sistemáticamente durante el tiempo estimado de la recuperación de la inversión.

Caso concreto

De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, la actora tenía por objeto social principal *"la comercialización de energía en las zonas no interconectadas de la Costa Atlántica, así como la prestación de servicios conexos y complementarios y relacionados con esa actividad"*. Para tal efecto, podría *"celebrar y ejecutar cualesquiera actos y contratos relacionados con la compra y venta de energía"*¹⁹.

El 29 de marzo de 1995 CORELCA y TEBSA S.A. ESP suscribieron el Contrato de Prestación del Servicio de Energía Eléctrica 3330-95 que tuvo por objeto *"la prestación por parte de TEBSA a CORELCA del servicio de energía eléctrica y capacidad mediante la utilización de la planta actual ubicada en el municipio de Soledad, departamento del Atlántico y la construcción y utilización de la planta nueva, en el mismo sitio, para la prestación de dicho servicio"*²⁰.

En virtud del citado contrato (cláusula VII), la actora se obligó pagar los siguientes conceptos por compra de energía:

- Cargo por capacidad de potencia para generar energía.
- Cargo por arranques.
- Pago por energía eléctrica producida en la planta de TEBSA.

De acuerdo con lo manifestado por la actora, hecho que no puso en duda la DIAN, desde el año 1999 hasta el año gravable 2002 CORELCA contabilizó (en la cuenta 75300121 *"costos bienes y servicios"*) y declaró como costos el cargo por capacidad de potencia para generar energía, el cargo por arranques y el pago por energía eléctrica producida en la planta de TEBSA.

¹⁹ Folios 44 a 48 c.p. 1

²⁰ Folio 18 c.a. 3

Sin embargo, el 31 de diciembre de 2003 la actora reclasificó el cargo por capacidad de potencia para generar energía de la cuenta 75300121 "costos bienes y servicios" a la cuenta 191090 "otros cargos diferidos"²¹ y continuó registrando en las cuentas del costo el cargo por arranque y el pago por energía eléctrica producida en la planta de TEBSA, dándoles igual tratamiento fiscal.

Para realizar la anterior operación contable, pidió autorización a la Contaduría General de la Nación que, en oficio de 19 de diciembre de 2003, respondió lo siguiente²²:

"[...] este Despacho considera que no es procedente diferir los costos que la entidad está incurriendo por concepto del contrato PPA, por cuanto se estaría distorsionando la información contable frente a la realidad económica y financiera de la Empresa, en consecuencia, los costos mencionados deberán reconocerse en el periodo en se sucedan, afectando el resultado del ejercicio, de tal forma que los estados contables reflejen la verdadera situación financiera, económica y social de la entidad en un momento determinado."

Dicho concepto, fue reiterado en oficio de febrero de 2004 y precisó que si la actora consideraba que "en el caso del contrato PPA TEBSA se está frente a un proyecto que se encuentra en marcha y la evaluación de sus beneficios debe hacerse una compensación durante el tiempo de sus duración, sin que se afecten los principios de prudencia, causación y asociación de ingreso, gastos y costos, podrá tomar decisiones en torno a la viabilidad del tratamiento diferido de los costos del contrato, por un periodo que no debe exceder del plazo de su vencimiento".

De acuerdo con el certificado de revisor fiscal de 28 noviembre de 2006, hasta el 31 de diciembre de 2003 la actora registró en la cuenta 75300121 "costos bienes y servicios" el cargo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica por \$323.479.707.068, pues en ese día los reclasificó a la cuenta 191090 "otros cargos diferidos"²³.

²¹ Folios 100 y 101 c.a. 3

²² Folio 149 c.p. 1

²³ Folios 100 y 101 c.a. 3

La justificación para esa práctica contable se encuentra en la nota a los estados financieros a 31 de diciembre de 2003, en los siguientes términos:

2. DIFERIMIENTO DE COSTOS DE CARGO POR CAPACIDAD

A partir de enero de 2003 se efectuó un cambio en la política contable que se venía utilizando para contabilizar los cargos por la capacidad del contrato Power Purchase Agreement (PPA) de Termobarranquilla S.A. E.S.O. – TEBSA S.A. E.S.P., registrándolos como activo diferido, iniciando su amortización a partir de enero de 2004 hasta el año 2015. Lo anterior con base en la propuesta y estudio presentado por la administración de Corelca S.A. E.S.P. a la Junta Directiva y antes de Control de vigilancia, cuyo registro contable fue soportado con el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación. Para el año 2002 dichos cargos fueron registrados como costos en ventas. El efecto de registrar los costos de la capacidad de Termobarranquilla S.A. E.S.P. – TEBSA S.A. E.S.P. como activo diferido es una disminución de las pérdidas del ejercicio del año 2003 de \$351.451.624 a 27.971.917.

3. RESULTADOS OPERACIONALES Y NETOS

Al 31 de diciembre de 2003 y 2002 la Corporación presenta utilidad operacional de \$33.333.602 y pérdida operacional de \$289.390.242, pérdidas netas de \$27.971.917 y \$253.284.081, flujos de efectivo negativos en actividades de operación de \$77.573.434 y \$207.919.562, respectivamente. Asimismo, para los años 2003 y 2002 se presenta una disminución en el capital de trabajo de \$337.600.575 y \$815.740.042, respectivamente. [...]

Al 28 de febrero de 2003, las pérdidas acumuladas redujeron el patrimonio por debajo del 50% del capital suscrito y pagado, quedando la Corporación en casual de disolución, situación que fue subsanada tal como se comenta más adelante. [...]

En diciembre de 2003 como medida para restablecer el patrimonio y enervar la causal de disolución presentada en 28 de febrero de 2003 y después de presentar ante diferentes entidades del Gobierno una propuesta para enervar la causal de disolución dando viabilidad económica y financiera a la empresa, se solicitó a la Contaduría General de la Nación que permitiera a Corelca S.A. E.S.P. diferir los costos de la capacidad de potencia del Power Purchase Agreement (PPA) suscrito con Termobarranquilla S.A. E.S.P. – TEBSA S.A. E.S.P., solicitud que fue respondida por la Contaduría General de la Nación con la comunicación No. 20041-38173 de fecha 4 de febrero de 2004 [...]

Con base en el anterior concepto, la Junta Directiva de Corelca S.A. E.S.P. aprobó diferir contablemente los costos de la capacidad de Termobarranquilla S.A. E.S.P. – TEBSA S.A. E.S.P. causados durante el año 2003 por valor de \$323.479.707 y registrarlos en la cuenta de otros

activos diferidos, estos costos comenzaran a amortizarse a partir de enero de 2004 hasta el año 2015.”

Como lo señala la nota a los estados financieros, el efecto de registrar los costos por capacidad de potencia para generar energía electiva por \$323.479.707.068 como activo diferido es una disminución en las pérdidas del ejercicio del año 2003 en una proporción igual a ese valor, pues, contablemente dejaron de estar registradas en las cuentas del costo que afectan las cuentas de resultados del ejercicio a ingresar en el patrimonio de la sociedad.

El 13 de abril de 2004 CORELCA presentó la declaración de renta del año gravable 2003, en la que registró costos por \$916.415.405.0000, incluidos los cargos diferidos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica por \$323.479.707.068. Asimismo, declaró una pérdida líquida de \$326.888.273.000 y un saldo a favor de \$13.175.089.000²⁴.

Mediante liquidación oficial de revisión de 5 junio de 2007, la DIAN modificó a la actora la declaración de renta para rechazar costos por \$323.479.707.069 correspondientes al cargo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica. En consecuencia, fijó los costos en \$592.935.698.000, redujo la pérdida fiscal a \$3.408.565.931 y desconoció el saldo a favor declarado, fijándolo en \$0. Asimismo, impuso sanción por inexactitud por \$181.148.635.958²⁵.

La liquidación oficial de revisión fue confirmada en reconsideración por la Resolución 20662008000017 de 3 julio de 2007²⁶.

Como lo pusieron de presente la Contaduría General de la Nación y la DIAN, no era procedente que la actora registrara como cargos diferidos los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica, pues esta no se encontraba en las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en

²⁴ Folio 106 c.a. 2

²⁵ Folios 51 a 70 c.a. 3

²⁶ Folios 71 a 100 c.p. 1

marcha como lo exige el artículo 67 del Decreto 2649 de 1993, como lo reconoce la actora.

Si bien, en esencia, el cargo por capacidad de potencia para generar energía eléctrica es un costo, pues corresponde a unos de los cargos por compra de energía que la actora debía pagar a TEBSA y está soportado en facturas²⁷, no es posible su reconocimiento, porque estos costos fueron amortizados por el tiempo restante del contrato de prestación del servicio de energía que la actora suscribió con TEBSA, como lo revela la nota a los estados financieros a 31 de diciembre de 2003.

Para la Sala es inviable que la actora amortice durante los años 2004 a 2015 los costos por capacidad de potencia para generar energía eléctrica y, al mismo tiempo, pretenda el reconocimiento de esos mismos costos en la declaración de renta del año gravable 2003, pues ello significaría obtener un doble reconocimiento de esos costos.

Toda vez que al 31 de diciembre de 2003 el valor rechazado por \$323.479.707.000 ya no aparecía en la cuenta 75300121 "costos de bienes y servicios", no era procedente solicitarlos como tal, sino reclasificarlo dentro del patrimonio como cargo diferido, como parte del patrimonio bruto de la sociedad.

Se debe tener en cuenta que toda vez que a 31 de diciembre de 2003 dicho valor no figuraba en la contabilidad de la empresa como costo, en virtud del artículo 775 del Estatuto Tributario, se debe dar prevalencia a los libros de contabilidad sobre la declaración de renta.

Sanción por inexactitud

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario "*constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos*

²⁷ Así lo certificó el revisor fiscal de la actora en certificado de 28 de noviembre de 2006 y lo reconoció la DIAN en folio 13 de la liquidación oficial de revisión

*generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive **un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable**".*

A su turno, el artículo 647-1 del E.T. prevé que **la disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente**, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, **se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección**. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.

Por último, el inciso 6 del artículo 647 del E.T. prevé que 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.

La DIAN impuso a la actora una sanción por inexactitud de \$181.148.635.958 equivalente al 160% de \$113.217.897.474 correspondiente al impuesto teórico (35%) que se generaría sobre el valor de la pérdida rechazada, esto es, \$323.479.707.069, correspondiente a los costos rechazados.

A juicio de la actora, no hay lugar a la sanción por inexactitud porque en la declaración de renta del año gravable 2003 no incluyó costos inexistentes, datos falsos, equivocados o desfigurados, pues los costos declarados cumplen con los

requisitos de realización, necesidad, proporcionalidad y causalidad con la actividad productora de renta y están soportados en facturas.

Asimismo, señaló que no obstante el tratamiento contable dado a los costos por capacidad de potencia para generar energía (al ser tratado como activos diferidos), existe diferencia de criterios entre la DIAN y la actora frente al derecho aplicable en cuanto al tratamiento fiscal dado a esos costos. En otras palabras, que es cuestión de criterio establecer si a pesar de que tales costos habían sido tratados como cargos diferidos, era procedente que fueran declarados como un costo.

Como se precisó, el cargo por capacidad de potencia para generar energía es, en esencia, un costo y no un cargo diferido y en ello, están de acuerdo las partes. Sin embargo, en razón a que a que estos costos fueron tratados como activos diferidos para ser amortizados por el tiempo restante del contrato de prestación del servicio de energía, esto es, por los años 2004 a 2005, no procede su reconocimiento en la declaración de renta del año gravable 2003, pues, se insiste, implicaría un doble beneficio tributario.

Como se anotó, no se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, en este caso, el impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada, se derive de diferencias de criterio entre la Administración y el contribuyente, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Frente a la "*diferencia de criterios*" entre Administración y el contribuyente, la Sala se pronunció recientemente en los siguientes términos²⁸:

"[...] para que se configure la causal de exoneración de responsabilidad a que alude el artículo 647 ET, es necesario que se presenten los siguientes presupuestos:

- 1- Que se haya presentado una declaración tributaria con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Esto implica que la declaración

²⁸ Sentencia de 30 de agosto de 2016, exp. 19851, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

contenga todos los elementos de hecho y de derecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, que el contribuyente haya actuado diligentemente y que no haya omitido (intencionalmente o por negligencia) declarar los hechos que le permitan a la Administración cumplir de manera adecuada la función de verificación y fiscalización de la información presentada.

- 2- Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Aquí, el contribuyente, además de soportar la carga de cumplir con la obligación de presentar la declaración, debe realizar una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria.

De tal forma que cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a *la interpretación del derecho propiamente dicha*, de la ley, y no a la interpretación de los hechos discutidos²⁹. Así, el declarante que invoque la exoneración de la sanción por inexactitud con base en el error de interpretación o la diferencia de criterios, deberá probar que la interpretación que ofreció de las normas en que fundamentó su declaración tributaria era plausible y razonable. [...].

Pero, ¿qué se entiende por una "interpretación razonable" de las normas tributarias? La Sala considera que para calificar una interpretación de la ley tributaria como razonable, puede verificarse y partir, en cada caso, de los siguientes presupuestos:

- La norma objeto de interpretación aplicable al caso concreto, la que debe ser susceptible de diversas interpretaciones, de tal forma que la posición asumida pueda ser calificada de coherente, posible y aceptable.
- La posición jurídica sostenida por el contribuyente, la que debe atender los principios válidos de interpretación previstos en la ley y la Constitución.
- La dificultad y complejidad de la norma objeto de interpretación y aplicación.
- La situación particular del contribuyente, que debe subsumirse en la norma aplicable al caso concreto objeto de interpretación.

De verificarse que el contribuyente presentó una declaración fundamentada en hechos completos y cifras veraces, y que brindó una interpretación razonable de la norma sobre la base de los criterios descritos, se puede afirmar que se configura, válidamente, la causal de exoneración de responsabilidad tributaria derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

²⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de marzo de 2011. Número de radicación: 250002327000200600841 01. Número interno: 17492. Actor: HOCOL S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

El error de interpretación o la diferencia de criterios, en últimas, es una forma de violación de la ley por interpretación errónea, que se configura cuando se asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde.

De hecho, al amparo de la doctrina del derecho viviente³⁰, la Corte Constitucional³¹ ha precisado que es necesario distinguir los enunciados normativos (disposiciones) y las normas (contenidos normativos)³².

Y es cierto, la ley puede admitir diversas interpretaciones y algunas de esas interpretaciones pueden resultar contrarias a la Constitución. Pero corresponde al juez (Corte Constitucional o Consejo de Estado, según sea el caso) determinar cuál es la interpretación (la regla normativa, en palabras de la Corte) que está conforme con la Constitución.

Así, en el proceso judicial en que se analice si un acto administrativo tributario es nulo por violación de la ley por interpretación errónea, el contribuyente debe demostrar que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico gravado y declarado es razonable.

Pero como puede ocurrir que de uno o varios enunciados normativos se desprendan varios contenidos normativos razonables en la medida en que se sustentan en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables, se configurará la ausencia de responsabilidad que describe el artículo 647 ET cuando el juez descarte la interpretación propuesta por el contribuyente, pese a ser plausible, y opte por la interpretación que propuso la administración tributaria, por encontrarla más ajustada a la Constitución y la ley. "

Con base en el anterior criterio jurisprudencial, que se reitera, la Sala advierte que en el presente asunto no se configura la diferencia de criterio entre la actora y la DIAN respecto del derecho aplicable, pues, a pesar de que en esencia el cargo por

³⁰ Sobre la teoría del derecho viviente, puede consultarse la sentencia C-557 de 2001, en la que se explica: "cuando una norma puede ser interpretada en más de un sentido y entre las interpretaciones plausibles hay una incompatible con la Constitución (...) la interpretación jurisprudencial y doctrinaria del texto normativo demandado debe ser tomada en cuenta para fijar el sentido, los alcances, los efectos, o la función de la norma objeto del control constitucional en un proceso, tal y como ha sido aplicada en la realidad".

³¹ Corte Constitucional. Sentencia C-649 de 2010

³² Sentencia C-1046 de 2001: "...es necesario distinguir, tal y como esta Corte lo ha hecho, entre las nociones de "disposición" y de "contenido normativo". Así, en general las expresiones normas legales, enunciadas normativas, proposiciones normativas, artículos, disposiciones legales y similares se asumen como sinónimas. Sin embargo, lo cierto es que es posible distinguir entre, de una parte, los enunciados normativos o las disposiciones, esto es, los textos legales y, de otra parte, los contenidos normativos, o proposiciones jurídicas o reglas de derecho que se desprenden, por la vía de la interpretación, de esos textos. Mientras que el enunciado o el texto o la disposición es el objeto sobre el que recae la actividad interpretativa, las normas, los contenidos materiales o las proposiciones normativas son el resultado de las mismas".

De igual manera, a partir de la mencionada distinción en las sentencias C-207/03 y C-048/04 se ratificó lo dicho en la C-426/02, en el sentido de establecer que "[e]l hecho de que a un enunciado normativo se le atribuyan distintos contenidos o significados, consecuencia de la existencia de un presunto margen de indeterminación semántica, conlleva a que la escogencia práctica entre sus diversas lecturas trascienda el ámbito de lo estrictamente legal y adquiera relevancia constitucional, en cuanto a que sus alternativas de aplicación pueden resultar irrazonables y desconocer los mandatos superiores".

capacidad de potencia para generar energía es un costo, el hecho de que este haya sido registrado como un activo diferido con el ánimo de amortizarlo durante los años gravables 2004 a 2015 hace que no pueda ser reconocido como un costo en la declaración de renta del año gravable 2003.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que el artículo 282 párrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria³³.

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

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

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

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

³³ **Ley 1819 de 2016, artículo 282.** *Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de

2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados para determinar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% con fundamento en el artículo 647-1 del E.T.

Según el artículo 647-1 del Estatuto Tributario: *"La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse"*

En consecuencia la sanción por inexactitud se determina y liquida de la siguiente forma:

RECHAZO DE PERDIDAS	\$323.479.707.069
POR TARIFA 35%	\$113.217.897.474
IMPUESTO TEORICO	\$113.217.897.474

Sanción por inexactitud:

IMPUESTO TEORICO	\$113.217.897.474
POR TARIFA 100 %	\$113.217.897.474

A título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala en los siguientes términos:

CORPORACIÓN ELÉCTRICA DE LA COSTA ATLÁNTICA S.A. E.S.P.. - AÑO GRAVABLE 2003				
Concepto	R	Liquidación Privada	Resolución Reconsideración	Consejo de Estado
Ingresos Netos	69	725.346.110.000	725.346.110.000	725.346.110.000
Costo de Ventas	70	916.415.405.000	592.935.698.000	592.935.698.000
Total Costos	72	916.415.405.000	592.935.698.000	592.935.698.000
Total Deducciones	78	135.818.978.000	135.818.978.000	135.818.978.000
Perdida Liquida	83	326.888.273.000	3.408.566.000	3.408.566.000
Impuesto sobre la Renta	88	0	0	0
Total Retenciones año g. 2003	96	13.175.089.000	13.175.089.000	13.175.089.000
Sanciones	103	0	181.148.636.000	113.217.897.000
Total Saldo a Pagar	104	0	167.973.547.000	100.042.808.000
Total saldo a favor	105	13.175.089.000	0	0

En suma, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se tiene como liquidación del impuesto del actor por el año gravable 2003, la practicada por la Sala.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:


DECLÁRASE la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2003 a cargo del actor, la practicada por la Sala.

EXPEDIENTE: 08001 23 31 000 2008 00637 01 (22070)
DEMANDANTE: Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica S.A. ESP CORELCA
DEMANDADO: U.A.E. DIAN
ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Sentencia

RECONÓCESE personería a Patricia del Pilar Romero Angulo como apoderada de la DIAN.

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

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



STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente



MILTON CHAVES GARCÍA



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

