



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., primero (01) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2017-01441-00 (25928)
Demandante	JENNIFER ANDREA ÁLVAREZ SARMIENTO
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas	Impuesto a la renta. Año 2012. Liquidación de ingresos brutos para distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 12 de noviembre de 2020, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió¹:

«**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda formulada por la señora Jennifer Andrea Álvarez Sarmiento contra la U.A.E DIAN, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

TERCERO: NOTIFICAR por correo electrónico la presente providencia a las siguientes direcciones informadas por las partes, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 28 y 31 del Acuerdo PCSJA20-11567 del 05 de junio de 2020:

Parte demandante: apoderado Fabio Eduardo Vásquez Henao

Fabiovasquez15@gmail.com y/o luisdfalla@hotmail.com

Parte demandada: apoderada Karen Julieth Guatibonza Pinzón

notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co

CUARTO: Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 15 de agosto de 2013, Jennifer Andrea Álvarez Sarmiento presentó su declaración de renta del año gravable 2012², en la que liquidó ingresos brutos por \$1.758.042.000, un total impuesto a cargo de \$182.024.000 y un total saldo a favor de \$62.056.000.

Previo requerimiento especial³, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412016000102 del 8 de junio de 2016⁴, mediante la cual modificó la

¹ Índice 2 de Samai, PDF 5.

² Fl. 5 de los antecedentes administrativos.

³ Fls. 1068 a 1075 de los antecedentes administrativos.

⁴ Fl. 27 a 34 del cuaderno principal.



declaración privada de la actora en el sentido de aumentar los ingresos brutos en \$999.285.000, pasando de \$1.758.042.000 a \$2.757.327.000, lo cual dio lugar a un mayor impuesto a cargo de \$329.764.000, es decir, a la liquidación de un impuesto total a cargo de \$511.758.000, así como a la imposición de una sanción por inexactitud, aplicando la tarifa del 160% sobre el mayor impuesto a cargo.

La demandante presentó recurso de reconsideración⁵ en contra de la liquidación oficial, el cual fue resuelto por la Administración en la Resolución Nro. 3852 del 7 de junio de 2017⁶, en el sentido de confirmar el aumento de los ingresos brutos y la liquidación del mayor impuesto a cargo. No obstante, se modificó el valor de la sanción por inexactitud, en virtud del principio de favorabilidad.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁷:

«**PRIMERA:** Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412016000102 del 8 de junio de 2016, por el impuesto de renta y complementario del año gravable 2012, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN.

SEGUNDA: Declarar la nulidad de la Resolución No. 3852 del 7 de junio de 2017, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412016000102 del 8 de junio de 2016, por el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2012.

TERCERA: Que, a título de restablecimiento del derecho, se decrete la firmeza de la declaración privada de renta año gravable 2012, y se declare que JENNIFER ANDREA ÁLVAREZ SARMIENTO no está obligada a devolver suma alguna a la DIAN por el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2012.

CUARTA: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada».

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 95 (numeral 9) de la Constitución, 647 del Estatuto Tributario, 10 de la Ley 26 de 1989 y 13 del Decreto 2649 de 1993. Los cargos de nulidad se resumen así⁸:

1. Infracción de las normas en las que debe fundarse. Interpretación errónea

Hizo un recuento de la evolución histórica de las normas que regulan la distribución minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, haciendo referencia a Leyes 39 de 1987, 26 de 1989 y 1151 de 2007, las Resoluciones Nro. 82438 y 82439 de 1998 y 180769 de 2007 del Ministerio de Minas y Energía.

Explicó que, bajo el régimen de libertad regulada (al cual se encuentra sometida la

⁵ Fls. 1142 a 1160 de los antecedentes administrativos.

⁶ Fls. 36 a 56 del cuaderno principal.

⁷ Fl. 3 del cuaderno principal.

⁸ Fls. 14 a 25 del cuaderno principal.

actora), la autoridad regulatoria fija los criterios para que los agentes determinen o modifiquen los precios máximos del combustible, de manera que, la tarifa que fija la autoridad es máxima, con lo cual los agentes del mercado pueden cobrar un precio menor.

Sostuvo que la DIAN interpreta erróneamente el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 porque, con la entrada en vigencia de la nueva estructura de fijación de precios a partir de enero de 1999, el método contenido en el artículo 10 requiere de una nueva interpretación, pero en su lugar la Administración asimila el margen de comercialización (margen de utilidad real en función del precio de venta al público) al margen del distribuidor minorista (valor de referencia máximo fijado por el gobierno cuyo propósito es servir de variable para la determinación del precio máximo de venta). Así, expuso que como el margen de comercialización dejó de ser fijado por el gobierno y empezó a ser definido libremente en función del precio de venta (que, en todo caso, no puede exceder el precio máximo de venta, en el régimen de libertad regulada) no basta con asimilar el margen de comercialización al margen de distribuidor minorista, sino que se requiere considerar el margen real con el fin de que se respete la realidad económica y la intención del legislador.

Precisó que, en vigencia del esquema previo al año 1999, el cálculo de los ingresos brutos se ajustaba perfectamente con la realidad económica de los distribuidores minoristas, en la medida en que el margen de comercialización era único y no había libertad para vender el galón por encima o por debajo del mismo. Situación que es diferente a la de este caso, en el que el comercializador vende el galón por debajo del precio máximo de venta, con lo cual crea un desajuste entre el margen de comercialización y margen del distribuidor minorista. En tal sentido, manifestó que el artículo 6 de las Resoluciones Nro. 82438 y 82439 no obliga a los distribuidores a incluir en el precio de venta al público el margen máximo de distribución, sino que les impide vender al público por encima del precio máximo de venta. Señaló que este desajuste obliga a efectuar un cálculo que respete la realidad económica y la finalidad de la Ley 26 de 1989.

Sobre este particular, adujo que en los antecedentes legislativos de esa Ley se extrae la preocupación de que la pérdida por evaporación fuera ajustada a la realidad, por lo que lo mismo debe predicarse del margen de comercialización. En adición, dijo que también se podía ver la preocupación del legislador en que la Administración Tributaria incluyera ingresos adicionales, con lo que se quería emular el espíritu más favorable de la regulación en materia del impuesto de industria y comercio.

Hizo mención al artículo 15 de la Ley 9 de 1983, regulación anterior en materia de renta presuntiva a la que estaban sujetos los distribuidores minoristas y, con base en ello, expresó que la DIAN pretende llevar a la actora a una situación similar de presunción de ingresos, pues pretende aumentar el margen de rentabilidad real para hacerlo coincidir con el margen del distribuidor minorista, sin tener en cuenta el desajuste. En efecto, manifiesta que la entidad demandada toma el número de galones de combustible (por gasolina y ACPM) y lo multiplica por el margen del distribuidor minorista establecido en la Resolución 182336 de 2011, lo cual eleva sus ingresos brutos en \$999.285.323, cifra a todas luces exagerada e irreal, que conlleva al pago de un impuesto mayor al que hubiese tenido que pagarse «si los ingresos brutos se hubieran calculado teniendo en consideración los márgenes de rentabilidad (Margen de Comercialización) reales y no solamente el MDM (Margen del Distribuidor Minorista) de manera ligera». Todo lo cual, aseveró, vulnera el numeral 9 del artículo 95 de la

Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario.

2. Falsa motivación de la liquidación oficial por omisión de hechos demostrados

Sostuvo que la DIAN incurrió en falsa motivación al liquidar el impuesto a la renta sin tener en cuenta las pruebas aportadas y que fueron el sustento de la determinación del margen de comercialización hecho por la demandante. Especificó que la DIAN fundamentó su decisión en una incorrecta apreciación de la prueba técnica solicitada al Ministerio de Minas, pues esa entidad se refirió al Margen del Distribuidor Minorista de \$578 establecido en la Resolución Nro. 182336 de 2011, sin embargo, ello no prueba que el margen mencionado para el 2012 sea idéntico al margen de comercialización, especialmente, si se comparan los dos valores. Todo lo cual, indicó, puede acreditarse con las pruebas aportadas en el proceso administrativo⁹.

A partir de lo expuesto, dijo que nunca buscó pagar menos de lo debido, pero tampoco más de lo necesario, comoquiera que los precios de venta al público en cada mes estuvieron por debajo del precio máximo permitido por el Gobierno, lo cual generó como resultado un descuento por galón incorporado en el precio de la venta al público del ACPM. Así, dijo que este hecho económico desembocó en una determinación de los ingresos con base no sólo en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, sino también en el artículo 26 del Estatuto Tributario, en la medida en que el margen de comercialización habría de ser el real, *«de tal suerte que con esa aplicación armónica simplemente se tuvieron en consideración las detracciones inherentes al esquema de comercialización particular de la estación de servicio»*. Resaltó que en tal sentido se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 14 de mayo de 2015 (exp. 14387, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Explicó la forma en la que calculó los ingresos brutos fiscales para la vigencia del año 2012 para el ACPM y la gasolina. Respecto al ACPM, contó que multiplicó el margen del distribuidor minorista (\$578) por el número de galones vendidos y, luego, restó los descuentos en el precio de venta y no detrajo el margen de evaporización, porque el ACPM no se evapora. Explicó que, sólo de esa forma, fue posible superar el desajuste o diferencia entre el margen del distribuidor minorista y el margen de comercialización.

Por su parte, en el caso de la gasolina, adujo que multiplicó el margen de distribuidor minorista por el número de galones vendidos y después incluyó el mayor valor resultante entre el margen de comercialización real de la estación (que fluctuó entre \$701 y \$711) y el margen de distribuidor minorista (\$578). Enfatizó que, de haber seguido la interpretación de la DIAN respecto del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, los ingresos resultantes de la mera multiplicación del margen de comercialización del distribuidor minorista por el número de galones de gasolina vendidos hubieran sido *«sustancialmente inferior a los obtenidos realmente»*, con lo que se hubiera estado tributando por debajo de lo debido.

Posteriormente, relató que, una vez calculados los ingresos por la venta de ACPM

⁹ Esto es: estados financieros certificados, balance de comprobación, conciliación contable y fiscal, copia del libro mayor y balance correspondientes a diciembre de 2012, anexo que detalla la metodología empleada para obtener el total de los ingresos brutos, auxiliar de ventas, auxiliar de compras, relación detallada con soporte de los certificados de retención en la fuente practicada por terceros, copias de facturas de otros proveedores, copias de las planillas diarias de venta de combustible en isla, copias de las facturas a clientes, copias de soporte de pagos a terceros.



y gasolina, se tuvieron en cuenta los otros ingresos por venta de lubricantes y aditivos, con lo que se obtuvo finalmente la suma registrada en el renglón 42 de la declaración, correspondientes a Ingresos brutos operacionales. Al respecto, señaló que determinó los ingresos no sólo con base en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, sino también en el artículo 26 del Estatuto Tributario y citó las sentencias del 19 de octubre de 2006 (exp. 14387, C.P. Héctor Romero Díaz) y del 25 de septiembre de 2008 (exp. 15289, C.P. Héctor Romero Díaz).

3. El artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no es una presunción de ingresos

Destacó que ninguna de las normas del Estatuto Tributario le permite a la Administración adicionar ingresos sobre la supuesta presunción del margen minorista de combustible. De ahí que la presunción de ingresos que la DIAN establece en este caso es ilegal. Explicó que el legislador con el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no estableció una presunción de ingresos, porque es fácil determinar el ingreso del distribuidor minorista de combustible cuando compra el combustible de distribuidores mayoristas y luego lo vende informando al público el precio de venta y, en todo caso, porque en el sistema de información de combustibles líquidos del Ministerio de Minas y Energía (SICOM) los distribuidores minoristas ingresan el valor de la compra y venta de los combustibles líquidos que comercializan. En tal sentido, afirmó que la norma en mención no establece una presunción de ingresos, de manera que su aplicación no puede conllevar una grave injusticia al adicionar ingresos inexistentes, so pretexto de una interpretación exegetica.

Sin perjuicio de lo anterior, manifestó que en caso de tratarse de una presunción, lo cierto es que sería una legal que admitiría prueba en contrario y, en ese sentido, recalcó que aportó la contabilidad (estados financieros, libros, auxiliares y soportes contables), en donde se probó de forma completa y detallada los ingresos recibidos en el año 2012, sin embargo, esta no fue desvirtuada ni considerada por la Administración, en la medida en que ésta interpretó que la discusión trata sobre la determinación de la renta gravable y no de los ingresos brutos, en la medida en que manifiesta que en el margen ya están incluidos los costos a que tiene derecho el contribuyente, contrariando así la jurisprudencia del Consejo de Estado, según la cual la fórmula prevista en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no es para determinar la renta, sino los ingresos.

Agregó que el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no constituye una presunción de derecho, pues el legislador lo debió haber señalado expresamente.

4. Violación del principio de asociación. Todo ingreso tiene asociado un costo

Afirmó que durante el proceso de determinación demostró los costos de ventas, y la DIAN en el cierre de la inspección tributaria, determinó unos costos de ventas de combustibles de \$34.886.232.593, pero en la liquidación oficial el costo de ventas determinado fue de \$0.

Reiteró que el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no establece una base gravable especial, de manera que los ingresos pueden ser afectados con los costos incurridos, porque la depuración de la renta establece que a los ingresos se le restan los costos incurridos. Y que así lo ha reconocido el Consejo de Estado.

En esa medida, dijo que, si la DIAN adicionó ingresos con base en su interpretación

de la forma de calcular el margen de comercialización, debió haber reconocido los costos asociados a dichos ingresos *«que en sentido justo eran mínimo la misma cantidad que adicionó considerando que los costos en que incurrió mi cliente fueron superiores a Treinta (sic) y (sic) Cuatro (sic) Mil (sic) Millones (sic) de pesos»* y en la Liquidación Oficial no se reconoce valor alguno por costos. A estos efectos, citó el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993.

5. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Manifestó que la DIAN pretende sancionarla por no haber incluido ingresos ficticios obtenidos de manera contraria a la realidad económica, de los cuales se deriva un mayor impuesto, todo con fundamento en un incorrecto entendimiento del artículo 10 de la Ley 26 de 1989.

Añadió que, en todo caso, se está en presencia de una diferencia de interpretación del derecho aplicable, que fue sustentada amplia y razonadamente y, además, los hechos y cifras declarados son verdaderos y completos, de manera que no se puede extraer mala fe o voluntad de fraude en contra del Estado. En este punto, resaltó que obró con honorabilidad, tanto en el caso del ACPM, en el que multiplicó los galones vendidos por un margen de comercialización real inferior al margen máximo de distribución, como en el caso de la gasolina en el que se multiplicaron los galones vendidos por un margen superior al margen máximo de distribución.

Oposición de la demanda

La demandada solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda¹⁰, con fundamento en los siguientes argumentos:

Sobre el cargo por **infracción de las normas superiores en las que ha debido fundarse**, recalcó que en la liquidación oficial de revisión se encontraron grandes diferencias atribuibles a la venta al por menor de combustible, que no fueron declarados por la actora, como consecuencia de la indebida aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, la Resolución Nro. 182336 del 2011 y el Concepto Nro. 68466 del 2002.

Después de precisar que la demandante hace parte del régimen de libertad regulada, procedió a analizar las pruebas obrantes en el expediente. En tal sentido, con fundamento en el balance general aportado por la demandante, precisó que los ingresos netos operacionales eran de \$36.603.574.742, producto de la venta de combustibles por \$37.004.831.948 menos las devoluciones, rebajas y descuentos de \$401.257.207. Que el costo de ventas y de prestación de servicios fue de \$34.923.088.551 (*«producto de la venta de combustibles de \$34.886.232.593 (Gasolina y ACPM) + lubricantes, aditivos y otros de \$37.074.277 + el ajuste por sobrante y faltante de \$22.779.681»¹¹*) y que el margen bruto operacional contabilizado fue de \$1.680.486.190, producto de la diferencia entre los ingresos netos operacionales menos costos de venta (\$36.603.574.742 - \$34.923.088.551).

A su vez, que el total de compra de activos móviles fue de \$34.942.129.616 y que el costo determinado por juego de inventarios corresponde a la suma de \$34.916.587.000, que sumado al ajuste por mayor ingreso fiscal de \$77.556.262 por

¹⁰ Fls. 90 a 99 del cuaderno principal.

¹¹ Página 7 del anexo de la Liquidación Oficial de Revisión. Sin perjuicio de esto, la cifra de \$34.923.088.551 sería el resultado de sumar sólo los dos primeros conceptos, esto es \$34.886.232.593 y \$37.074.277

efecto de valorización de inventarios llevado por la actora, genera un resultado total de \$34.994.143.262.

A continuación, manifestó que, en conclusión, de la aplicación de la fórmula dispuesta por el Gobierno Nacional, llevada a la contabilidad y respetando la veracidad de los documentos soporte aportados por la actora, se determina *«que el costo de venta contabilizado difiere sustancialmente del valor llevado a título de costo de ventas contabilizado por el actor en el balance general en la suma de \$34.923.088.552»*.

Narró que cuando le informó a la actora sobre las inconsistencias encontradas, ésta aseveró que, para efectos de su declaración de renta, incorporó como ingreso bruto operacional el margen bruto de comercialización, *«el cual fue determinado según conciliación contable y fiscal del año 2012 y cálculo de margen de comercialización por los periodos comprendidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2012 que ascendieron a la suma de \$1.716.506.844, proveniente del margen contable de \$1.638.950.582 + el ajuste por mayor ingreso fiscal de \$77.556.262 (***) por efecto de valorización de inventarios (folio 95 al 98)»*.

A su turno, dijo que lo transcrito fue contradicho por la contadora Julia Lucía Guzmán Bocanegra, al señalar, en visita a la DIAN y bajo la gravedad del juramento, que *«Determinó el ingreso operacional del año gravable 2012 calculando la diferencia entre el precio de venta menos el precio de compra y no por los márgenes de comercialización. Los costos y demás gastos atribuibles a la operación se encuentran definidos como costos y deducciones»*.

En consecuencia, relató que se le requirió a la demandante la elaboración de un anexo en el que discriminara y visualizara el cálculo de la renta líquida en cumplimiento del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, pero que a la fecha de respuesta de la demanda tal documento no ha sido aportada. Es decir, que no existe prueba que permita determinar que la fórmula a la cual recurrió la contribuyente fuese la dispuesta por el gobierno nacional y, por ende, que cuando declaró la suma de \$1.758.042.452 lo haya hecho en cumplimiento de la norma fiscal que rige el asunto.

A su turno, sostuvo que la demandante alegó en la demanda que declaró como ingresos brutos la diferencia entre sus ventas y sus costos de conformidad con sus registros contables, de manera que tales ingresos son inferiores a los determinados de acuerdo con la fórmula establecida en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989.

Respecto a los descuentos a pie de factura, manifestó que la demandante falta a la verdad al decir que la Administración le negó la posibilidad de determinar el ingreso teniendo en cuenta los descuentos, junto con las rebajas efectuados frente al precio de venta al público de ACPM, pues lo que ocurrió fue que la actora aplicó equivocadamente la fórmula.

Esgrimió que el descuento comercial que la actora aplicó en el año 2012 y que contabilizó por el valor neto de la factura se tornan en improcedentes, pues le adicionó el ajuste que determinó como margen de utilidad de \$77.556.262. Indicó que: *«conceptos como los indicados y variables no contempladas en la norma hagan que el valor a la tributación sea por debajo a aquel que legalmente le corresponde porque aminoran o detraen rubros de la base respecto de la cual se va a aplicar el porcentaje de la tributación aplicable a cada caso; cuando tales valores no fueron autorizados en la norma del MINISTERIO DE MINAS, mal puede pretender que se le reconozca en la esfera fiscal»*.

Resaltó que se desvirtuó que, con ocasión de los actos demandados, se haya querido que la demandante tribute sobre una suma que no obtuvo como utilidad, puesto que la determinación de los ingresos provenientes de su actividad económica que ejecuta la contribuyente se hace bajo un sistema especial de determinación. Al respecto, dijo que comoquiera que la estación de servicios de la

demandante se encuentra en una zona de libertad regulada que la obliga a observar el valor determinado en la Resolución Nro. 182336 de 2011 del Ministerio de Minas y Energía, no les posible restar costos adicionales del combustible.

Adujo que, de aceptarse la posición de la demandante, se daría cabida a que el distribuidor minorista detraiga dos veces los costos de adquisición del combustible, lo cual iría en contravía de los principios que orientan el impuesto a la renta y generaría competencia desleal respecto de los demás distribuidores que cumplen estrictamente la ley. Agregó que la aplicación estricta de los artículos 684, 688, 742, 779 y 780 del Estatuto Tributario y 10 de la Ley 26 de 1989 no es contraria a derecho, sino que, por el contrario, responde a criterios de justicia, equidad, proporcionalidad, gradualidad, buena fe y lealtad que deben enmarcar las actividades de los comerciantes.

Destacó que el **artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no es una presunción de ingresos**, pues no se deriva de la aplicación de los artículos 756, 763 y siguientes del Estatuto Tributario, sino de las normas que regulan el margen de comercialización, situación que a su turno invalida el argumento del actor y determina la legalidad de los actos administrativos objeto de demanda.

En lo que tiene que ver con el cargo por **violación del principio de asociación** señaló que, contrario a lo expuesto por la demandante en cuanto a que en la depuración de los ingresos brutos pudo haber incluido un valor total de costos, lo cierto es que en el expediente no existe elementos probatorios que justifiquen el monto total de los mismos, su incidencia, necesidad, causalidad y proporcionalidad de las compras de bienes y servicios reportados en su denuncia privado, entre ellas las ventas de lubricantes, accesorios, entre otros.

En todo caso, recalcó que el rechazo de los costos se dio no porque no se hubiera querido revisar el tema o porque no se hubieran valorado las pruebas allegadas, sino porque dicho valor ya está incorporado en la fórmula del margen de comercialización, que expresamente prohíbe que se adelante una nueva detracción de rubros, de manera que no hay lugar a un segundo reconocimiento de costo en la adquisición de la compra de gasolina.

De otro lado, en lo que respecta a los costos por la venta de lubricantes, accesorios, etc. dijo que la actora no allegó documento idóneo que permita el reconocimiento como costo de los conceptos técnicos indicados, situación que conlleva a que no exista vulneración del principio de asociación, o al principio de justicia o al artículo 363 de la Constitución.

Finalmente, en lo que respecta a la **sanción por inexactitud** dijo que era procedente, comoquiera que se acreditó que omitió ingresos brutos operacionales, de lo cual se derivó un menor impuesto o un mayor saldo a favor. Añadió que la penalidad debe imponerse porque no existe causal justificativa o eximente respecto de la inobservancia de la norma sustancial tributaria.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, denegó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas por no encontrarse probadas, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Después de hacer un recuento de la regulación aplicable al caso concreto, señaló

que la actora ejerció la actividad de distribución minorista de combustibles líquidos en el Municipio de Puerto Salgar, Cundinamarca, al cual le aplica el régimen de libertad regulada por el Ministerio de Minas y Energía. Así mismo, que, de acuerdo con la información que reposa en el expediente, la actora vendió 4.762.367 galones; distribuido en 4.611.579 de ACPM y 150.788 de gasolina. A su vez, que, en una de las visitas efectuadas por la DIAN, la demandante manifestó que para obtener los ingresos brutos de la venta de ACPM y gasolina atendió al margen bruto de comercialización en los términos del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, lo que dio como resultado \$1.716.506.844. En esa misma oportunidad también indicó que ese valor provino de la suma del margen contable de comercialización (\$1.638.950.581) más el ajuste por mayor ingreso de comercialización fiscal (\$77.556.262).

No obstante, precisó que lo anterior difirió de lo dicho por la contadora pública de la demandante en la misma diligencia, según la cual el ingreso operacional se determinó a partir de la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra, sin considerar los márgenes de comercialización, lo cual es sólo aceptable para el caso del impuesto de industria y comercio, de acuerdo con el artículo 67 de la Ley 383 de 1997. Lo anterior porque, frente al impuesto a la renta, el legislador estableció en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 una fórmula especial que atiende al margen de comercialización fijado por el Gobierno Nacional en el caso del régimen de libertad regulada, que para el año 2012 fue de \$578 por galón.

Así las cosas, anotó que en el expediente no existen pruebas que demuestren que la actora aplicó el margen de comercialización determinado por el Gobierno para calcular los ingresos brutos no operacionales, pues tan sólo aportó facturas y registros contables, que lo que demuestran fue que vendió 4.762.367 galones. Esto, a pesar de que la DIAN le pidió que acreditara la determinación del margen de comercialización bajo la mencionada fórmula, lo cual no cumplió, pues se limitó a controvertir las definiciones del margen de comercialización y el margen del distribuidor minorista.

Sobre este aspecto, aseveró que, en la comercialización de combustibles a cargo de los distribuidores minoristas, el margen de comercialización es el fijado por el gobierno *«en términos del margen del distribuidor minorista; luego, cuando la norma condiciona el hallazgo de los ingresos brutos operacionales al margen de comercialización, lo esta (sic) haciendo en función del margen de (sic) distribuidor minorista cuya acepción es la misma concebida para el margen de comercialización»*.

Considerando lo anterior, multiplicó el precio de comercialización fijado por el gobierno para los combustibles (\$578) por el número de galones vendidos (4.762.367) por la actora, lo cual le dio como resultado \$2.752.648.000. A este valor le adicionó los ingresos brutos derivados de la venta de lubricantes, aditivos y accesorios que, correspondió a \$1.679.000, luego de sustraer costos de ventas y devoluciones, suma que no fue discutida por la DIAN. En ese sentido, dijo que los ingresos brutos operacionales de la actora fueron de \$2.754.327.000, tal y como lo estableció la demandada en los actos acusados.

Preciso que, en este caso, no se está ante una presunción de ingresos, sino en la adición de los mismos en virtud de la aplicación de *«la fórmula de determinación del margen de comercialización para distribuidores minoristas»*. De igual forma, dijo que la adición de costos en virtud del principio de asociación tampoco resulta procedente porque los ingresos brutos se determinan en función del margen de comercialización y el número de galones vendidos, *«excluyéndose el porcentaje de pérdida por evaporación»*.



Con todo, dijo que el mencionado margen de comercialización no implica que deje de ser aplicable el artículo 26 del Estatuto Tributario, pues lo que consagra el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no es la base gravable del impuesto a la renta, sino la forma de establecer uno de los factores que la integran (los ingresos brutos), de manera que los costos y deducciones podían reflejarse en el denuncia privado, siempre que estuvieran debidamente soportados, lo cual no ocurrió en este caso.

Finalmente, consideró procedente la sanción por inexactitud porque la actora omitió ingresos.

Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda. A estos efectos, reiteró los cargos de la demanda referentes a la violación de las normas superiores en las que los actos acusados han debido fundarse, falsa motivación e improcedencia de la sanción por inexactitud. En específico, adujo que:

En primer lugar, que el Tribunal se equivocó al interpretar el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, así como los artículos 1 y 2 de la Resolución 182.336 de 2011, en la medida en que si bien manifiesta que la estructura de precios fijadas por el Ministerio de Minas y Energía es el estándar máximo sobre el cual se deben calcular los ingresos brutos, multiplicados por el número de galones vendidos, interpreta dicho margen como si fuera un precio fijo o un margen mínimo de comercialización, lo que no estipula la normativa mencionada.

Recalcó que, con la entrada en vigencia de las Resoluciones 82438 y 82439 de 1998 del Ministerio de Minas y Energía, en las cuales se fijó un margen máximo a favor del distribuidor minorista de combustibles y, según se prevé en el artículo 6 de cada una de las resoluciones, *«no se obliga a los distribuidores a incluir en el precio de venta al público el margen máximo de distribución, sino que les impide vender al público por encima del Precio Máximo de Venta (PMV)»*.

En ese sentido, dijo que la adecuada interpretación de las normas implicaba entender que el distribuidor minorista puede vender el galón por debajo del precio máximo de venta y, tal desajuste, obliga a efectuar un cálculo que respete la realidad económica de cada contribuyente y la finalidad de la Ley 26 de 1989. Así las cosas, precisó que *«si bien el Margen Máximo del Distribuidor Minorista (MDM) fijado mediante las Resoluciones del Ministerio de Minas y Energía es el mismo Margen de Comercialización (MC) que señala el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, este último deviene del MDM que establece un margen máximo y que como ya lo señalé, no implica la determinación de un valor fijo ni mucho menos un margen mínimo, como al parecer lo entienden el Tribunal y la Administración de Impuestos»*.

Asimismo, indicó que el Tribunal también se equivocó al considerar que, para determinar los ingresos brutos operacionales a la luz del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, no se debía considerar el margen de pérdida por evaporación, pues así no lo establece esa disposición.

En segundo lugar, sostuvo que, contrario a lo dicho por el *a quo*, sí aportó las pruebas tendientes a demostrar que aplicó el margen de comercialización establecido por el Gobierno. En efecto, afirmó que allegó los elementos probatorios que demuestran su realidad económica y los ingresos brutos realmente obtenidos en aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, las Resoluciones 82438 y 82439 de 1998.



Y, en tercer lugar, que el Estatuto Tributario no permite adicionar ingresos sobre la supuesta presunción del margen minorista de combustibles, de manera que la presunción que realiza la DIAN y que avala el Tribunal es ilegal.

Oposición al recurso de apelación

En el término previsto en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, los sujetos procesales no se pronunciaron sobre el recurso de apelación presentado por la actora.

Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sección Cuarta del Consejo de Estado resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia de primera instancia, que denegó la nulidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la señora Jennifer Andrea Álvarez Sarmiento, correspondiente al año gravable 2012.

Atendiendo estrictamente a los términos del recurso de apelación, el problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en establecer si procede o no la adición de ingresos brutos operacionales por \$999.285.000 (pasando de \$1.758.042.000 en el denuncia rentístico a \$2.757.327.000), efectuada por la DIAN en los actos administrativos enjuiciados, lo cual produjo un aumento del impuesto de renta a cargo de la contribuyente de \$182.024.000 a \$511.788.000. A estos efectos, deberá analizarse si el Tribunal interpretó erróneamente el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 y las Resoluciones 82438 y 82439 de 1998 del Ministerio de Minas y Energía, vigentes para la época de los hechos, y, en adición, si la apelante determinó correctamente el valor de sus ingresos brutos, a la luz de la normativa mencionada. También deberá establecerse si procede o no la imposición de la sanción por inexactitud.

1. Determinación de los ingresos brutos para los distribuidores minoristas de combustibles

El artículo 26 del Estatuto Tributario establece la fórmula para determinar la renta líquida gravable, a la cual se le aplica la tarifa del impuesto a la renta. Esta norma comienza por señalar que la renta líquida gravable se determina partiendo de los ingresos brutos, definidos como *«la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados»*. En ese sentido, los ingresos brutos corresponden a los ingresos antes de ser afectados por descuentos, rebajas, devoluciones, costos y deducciones, entre otros factores que integran la fórmula.

No obstante, el legislador estableció una norma especial para determinar los *«ingresos brutos»* de los contribuyentes del impuesto sobre la renta distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo:



«Artículo 10. **Para todos los efectos fiscales** se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo **margen de comercialización señalado por el Gobierno**, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación» (énfasis de la Sala).

Adviértase que, si bien la norma transcrita se refiere literalmente a la forma de determinar los «*ingresos brutos*» del distribuidor minorista de combustibles, lo que en realidad consagra es la forma de hallar la renta líquida en esta clase de contribuyentes, en la medida en que les exige multiplicar el número de galones vendidos por el **margen de comercialización señalado por el Gobierno Nacional**, el cual incluye costos de operación, inversiones y de mantenimiento, así como gastos de administración y ventas, menos el margen de pérdida por evaporación, según se verá en detalle más adelante. De ahí que lo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 es una forma de depuración de la renta líquida de los distribuidores minoristas.

Esta Sección¹² ha manifestado que la razón de ser del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, en el sentido de establecer un régimen especial, radica en que el legislador, mediante el artículo 1 de la Ley 39 de 1987, calificó como un servicio público «*La distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo*», calificación que también es lo que sustenta la autorización que la Ley le otorgó al Gobierno Nacional para fijar el monto del margen de comercialización y el porcentaje de evaporación, pérdida o de cualquier otro concepto que afecte el volumen de la gasolina¹³.

Al respecto, el literal d.) del artículo 2 de la Ley 81 de 1988 señaló que es función del Gobierno (a través de las entidades señaladas en el artículo 61 *ibidem*, que para este efecto era el Ministerio de Minas y Energía) establecer la política de precios, y aplicar y fijar de acuerdo con ella, por medio de resoluciones, los precios de los bienes y servicios sometidos a control directo, en los términos del artículo 60 *ibidem*, que define las modalidades bajo las cuales podrá ejercerse la política de precios. De acuerdo con esta disposición, existen tres regímenes para establecer la política de precios: el de control directo, el de libertad regulada y el de libertad vigilada.

En lo pertinente para decidir este caso, considerando el régimen al cual pertenece la demandante, es preciso mencionar que, bajo la libertad regulada, el Gobierno se encarga de fijar los criterios y la metodología con base en la cual los productores y distribuidores determinan los precios máximos de los bienes y servicios sometidos a este régimen. En otras palabras, este régimen consiste en fijar una fórmula que determina el precio máximo de venta de los combustibles al consumidor final (gasolina motor corriente oxigenada, gasolina motor corriente, ACPM y mezclas de ese último con el biocombustible para uso en motores diésel). Dentro de la misma, el margen del distribuidor minorista de combustibles es fijado directamente por el Gobierno como un valor exacto que es adicionado a otros factores para obtener el precio máximo de venta.

A su turno, en el régimen de libertad vigilada, los productores y distribuidores pueden determinar libremente los precios de los bienes y servicios, pero con la obligación de informar a la autoridad competente las variaciones y determinaciones de sus precios. Consecuencialmente, bajo este régimen, el margen del distribuidor

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 22 de febrero de 2018. Exp. 21186. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ Artículos 5 de la Ley 39 de 1987 y 4 de la Ley 26 de 1989.

minorista de combustibles es el que éste fije libremente.

El establecimiento de cada régimen depende de las condiciones del mercado que tenga determinada zona del país y de ninguna manera desnaturaliza la condición de servicio público que ostenta la distribución de combustibles líquidos derivados del petróleo, comoquiera que se trata de modalidades en las que puede prestarse este servicio¹⁴.

Desde el año 1999, en virtud de las Resoluciones 82438 y 82439 de 1998 del Ministerio de Minas y Energía, se utilizó el régimen de libertad vigilada para la fijación de la política de precios para algunas ciudades capitales, mientras que para el resto del país se fijó el régimen de libertad regulada. Sin embargo, esto cambió con la expedición de la Resolución 181047 del 22 de junio de 2011, por medio de la cual el mencionado Ministerio decidió aplicar el régimen de libertad regulada para todo el territorio nacional.

Ahora bien, el 30 de julio de 2012, por medio de la Resolución 181254, el Ministerio de Minas y Energía volvió a aplicar el régimen de libertad vigilada para algunos municipios y ciudades capitales del país y sus respectivas áreas metropolitanas. Esta decisión, según la parte considerativa de la mencionada resolución, se fundamentó en el análisis técnico del indicador *Herfindahl-Hirschman (HHI)*, que mide la concentración en un determinado mercado, a partir del cual se evidenció que se estaba garantizando una efectiva competencia en las estaciones de servicio ubicadas en algunos municipios y ciudades capitales y sus áreas metropolitanas por lo que era procedente aplicar la libertad vigilada. Por su parte, para el resto de las ciudades y municipios del país, el Ministerio de Minas y Energía decidió continuar aplicando el régimen de libertad regulada, conforme con las Resoluciones 82438 y 82439 de 1998, dado que no existían los mismos niveles de competencia, lo cual podría afectar a los consumidores.

En este caso concreto, se tiene que la apelante, durante el año 2012, ejerció la actividad de distribución minorista de combustibles líquidos derivados del petróleo en Puerto Salgar, Cundinamarca, municipio en el cual regía el régimen de libertad regulada durante todo el año 2012. Así las cosas, es necesario referirse a la fórmula establecida en las Resoluciones 82438 y 82439 de 1998 para la fijación oficial de precios de venta al público por galón de gasolina corriente o ACPM y para la determinación del margen del distribuidor minorista. Esta fórmula es del siguiente tenor:

$$\ll \text{PMV} = \text{PMA} + \text{MDM} + \text{AD} + \text{TM}.$$

Donde:

PMV(t): Será el precio máximo de venta al público para el período *t*, expresado en pesos por galón.

PMA(t): Será el Precio Máximo de Venta en Planta de Abasto Mayorista para el período *t*, tal como dicho precio se establece en el artículo 4° de la presente resolución.

MDM: Será el Margen del Distribuidor Minorista, que se fija en la suma de ciento treinta pesos por galón (\$130/galón). Este valor corresponde al margen máximo reconocido a favor del Distribuidor Minorista, que se fija teniendo en cuenta los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas.

Este margen no incluye el transporte desde la Planta de Abasto hasta la estación de servicio. Este valor será ajustado anualmente a partir del 1° de enero del año 2000, con base en la

¹⁴ Ibidem.

variación porcentual del Índice de Precios al Consumidor del año inmediatamente anterior a la fecha del ajuste, tal como dicha variación sea certificada por la autoridad competente.

AD(t): Será el valor correspondiente al porcentaje señalado por evaporación, pérdida o cualquier otro concepto que afecte el volumen de la gasolina. Este valor será calculado y fijado para cada período *t* por la Unidad de Planeación Minero Energética, UPME y será el que resulte de aplicar el porcentaje señalado en el artículo 6° del Decreto 0844 de 1989. Dicho valor será publicado para cada período *t*, en la misma publicación de que trata el párrafo primero del artículo 2° de la presente resolución.

Tm: Será el valor correspondiente a todos los costos en los que se incurre para transportar un galón de gasolina desde la Planta de Abasto más cercana o aquella desde la cual se abastece el municipio hasta la estación de servicio». (Subrayado y énfasis de la Sala).

El rubro «MDM» previsto en la fórmula transcrita fue modificado por la Resolución 182336 de 2011, vigente para el año 2012, de la siguiente manera:

«Artículo 1o. Modifícase el rubro “MDM” del artículo 6o de la Resolución 8 2438 de 1998, para la gasolina motor corriente, modificado por el artículo 1o de la Resolución 18 1339 del 18 de agosto de 2011, el cual quedará así:

“MDM: Este valor corresponde al margen máximo reconocido a favor del Distribuidor Minorista en las ciudades en que aplica el régimen de libertad regulada, que se fija en quinientos setenta y ocho pesos (\$578) por galón, teniendo en cuenta las inversiones en infraestructura, los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas.”

Artículo 2o. Modifícase el rubro “MDM” del artículo 6o de la Resolución 8 2439 de 1998, para el ACPM, modificado por el artículo 1o de la Resolución 18 1340 del 18 de agosto de 2011, el cual quedará así:

“MDM: Este valor corresponde al margen máximo reconocido a favor del Distribuidor Minorista en las ciudades en que aplica el régimen de libertad regulada, que se fija en quinientos setenta y ocho pesos (\$578) por galón, teniendo en cuenta las inversiones en infraestructura, los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas» (Subrayado y énfasis de la Sala).

En este punto es preciso mencionar que el artículo 4 de la Resolución 181254, también vigente para el año 2012, reiteró que el margen del distribuidor minorista para los municipios con régimen de libertad regulada sería el establecido en la norma antes transcrita. En efecto, el mencionado artículo 4 textualmente prescribió **«Los márgenes del distribuidor minorista para las ciudades y municipios con régimen de libertad regulada, según el producto, serán los establecidos en los artículos 1o y 2o de la Resolución 18 2336 del 28 de diciembre de 2011, o en las normas que la modifiquen o sustituyan»** (Énfasis de la Sala). De ahí que esta clase de contribuyentes no estén autorizados para aplicar un margen de comercialización distinto al fijado directa y exactamente por el Gobierno.

En este orden de ideas, es claro que, para todo distribuidor minorista de combustibles que ejerza su actividad en un municipio con régimen de libertad regulada, bajo el artículo 10 de la ley 26 de 1989, la liquidación de los «*ingresos brutos*» a efectos de determinar el impuesto sobre la renta se realizaba, única y exclusivamente, el margen de comercialización señalado exactamente por el Gobierno («MDM») y que, para el año 2012, correspondía a \$578 por galón, en el cual ya están considerados las inversiones en infraestructura, los costos de mantenimiento, los gastos de administración y ventas y los costos de operación, que incluye los costos de compra de combustibles a los distribuidores mayoristas.

Es por esta razón, que lo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 en realidad corresponda a la depuración de la renta líquida de los distribuidores minoristas, y

no simplemente a la forma de determinar sus ingresos brutos, puesto que, a la luz del artículo 26 del Estatuto Tributario, estos no están afectados por otros factores, como descuentos, costos o deducciones.

De manera coherente con lo expuesto, en la sentencia del 4 de noviembre de 2021 (Exp. 24754, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello) esta Sala precisó el alcance del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, en el sentido de que todo distribuidor minorista de combustibles debe calcular sus «*ingresos brutos*» en la forma allí dispuesta (esto es, multiplicando el número de galones vendidos por el margen de distribución fijado por el Gobierno Nacional, menos el margen de pérdida por evaporación), **sin que tales ingresos puedan ser afectados con costos adicionales generados en la compra de combustible**. Lo anterior, porque el rubro «MDM» se fija considerando los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas. De manera que no es «*procedente detraer costos nuevamente del ingreso, pues ello implicaría imputar costos adicionales, afectando ingresos de otra naturaleza y/o generando eventuales créditos fiscales, que como mínimo quedarían relevados de tributación*»¹⁵.

Finalmente, vale la pena mencionar que la Ley 1819 de 2016, aunque posterior a los hechos objeto de debate, corrobora lo hasta aquí expuesto respecto a que (i) el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 en realidad consagraba la forma en la que los distribuidores minoristas debían liquidar su renta líquida y (ii) que a los ingresos brutos determinados conforme con esa disposición no se les pueden detraer costos adicionales de operación y mantenimiento, como serían los de adquisición de combustibles líquidos.

Efectivamente, nótese que en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 textualmente se estableció que, en virtud de esa norma, los distribuidores minoristas de combustibles tenían un régimen especial a efectos de determinar la renta líquida gravable, que no sólo los ingresos brutos. Al respecto, la exposición de motivos señala:

*«Finalmente se incluyen el reconocimiento de las pérdidas por evaporación de combustibles líquidos y derivados del petróleo, el cual estará determinado de conformidad con la regulación específica de la materia determinada por el ente regulador. Esto en atención a la inclusión dentro del régimen general del artículo 28 [del Estatuto Tributario] a los distribuidores de combustibles líquidos y derivados del petróleo los cuales **tenían un régimen especial a efectos de determinar la renta líquida**».* (Subrayado y énfasis de la Sala).

Ahora, el párrafo 4 del artículo 28 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 28 de la Ley 1819 de 2016, dejó claro que, a partir de la vigencia de dicha norma, al «*ingreso bruto*» determinado conforme con el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, «*no se le podrán detraer costos por concepto de adquisición de combustibles líquidos y derivados del petróleo*», pero sí los costos de transporte de los combustibles líquidos y derivados del petróleo y otros gastos deducibles asociados a la operación.

Todo lo anterior, en conjunto con lo expuesto en la exposición de motivos, corrobora que lo consagrado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 corresponde realmente a la forma de calcular la renta líquida de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo, pero que, en virtud de la expedición de la Ley 1819 de 2016 y a partir de la misma, si puede ser depurada con gastos deducibles.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de noviembre de 2021, exp. 24754. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



En conclusión, conforme a la normativa vigente para el año 2012, para determinar el impuesto sobre la renta, los distribuidores minoristas de combustibles estaban obligados a determinar sus «ingresos brutos» a partir del margen de comercialización señalado por el Gobierno, el cual era un monto fijo en el cual ya están detraídos los costos de operación y de mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas. Por consiguiente, no resulta admisible que esta clase de contribuyentes detraigan de sus ingresos brutos otros costos o gastos adicionales por la compra de combustibles, ni tampoco que utilicen un margen de comercialización diferente al establecido oficialmente, porque así lo exige el artículo 4 de la Resolución 181254 de 2012 y, en todo caso, porque tal posibilidad no está prevista en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989.

2. Caso concreto

La apelante declaró en su denuncia privado del impuesto a la renta ingresos brutos por \$1.758.042.000, derivados de su actividad económica de distribución minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo ejercida en el municipio de Puerto Salgar, Cundinamarca. El procedimiento llevado a cabo para liquidar este valor fue explicado por la revisora fiscal de la apelante, según consta en el certificado¹⁶ que se adjuntó a la respuesta al requerimiento especial. En efecto, en este documento, la profesional de las ciencias contables informó:

«5. Que el contribuyente JENNIFER ANDREA ALVAREZ SARMIENTO, para determinar los ingresos brutos por concepto de venta de combustible (ACPM y GASOLINA) que hacen parte del total del renglón 48 de su declaración de renta por la vigencia fiscal 2012, la contribuyente calculó dichos ingresos por combustible de manera distinta a la establecida en las normas contables para la utilidad comercial, atendiendo a lo establecido en el Art. 10 de la Ley 26 de 1989, así:

INGRESOS POR VENTA DE COMBUSTIBLES	No. GALONES	MARGEN ART 10 LEY 26/89	Total ingresos Brutos antes de descuentos
VENTA DE ACPM	4.611.578,00	578,00	2.665.492.084,00
VENTAS POR GASOLINA	150.788,00	578,00	87.155.464,00
Total ingresos venta de combustible			2.752.647.548,00

(...)

7. Que de conformidad con las normas contables y tributarias, para establecer los ingresos brutos de acuerdo con el Art. 26 del Estatuto Tributario, JENNIFER ANDREA ALVAREZ SARMIENTO, ESTABLECIÓ LOS INGRESOS BRUTOS FISCALES partiendo de lo establecido en el ART. 10 de la Ley 26 de 1989, restando a manera de descuento el menor valor entre el margen de \$578 (...) y la utilidad bruta por galón de ACPM reflejada en las cifras contables de ESTACIÓN JENNIFER y sumando a manera de mayor valor de los ingresos, el mayor valor resultante entre la utilidad bruta por galón de la GASOLINA y el margen de \$578,00 pesos fijado por el Ministerio de Minas, multiplicando por el número de galones vendidos en cada caso (...).

(...)

9. Que de acuerdo con lo regulado por el Art. 26 del E.T. ESTACIÓN JENNIFER, (sic) incluyó el mayor valor de los ingresos resultantes de la diferencia entre el margen de \$578,00 establecido para la GASOLINA por el Ministerio de Minas para determinar los ingresos brutos, restando LA UTILIDAD BRUTA por galón de la ESTACIÓN JENNIFER en la venta de gasolina y restando el valor de margen de evaporación (...).

(...)

10. Que de acuerdo con los registros del precio de compra, precio de venta, inventarios finales e iniciales registrados durante la vigencia 2012, ESTACIÓN JENNIFER obtuvo diferencias entre el precio de compra de inventarios finales, y el precio de compra de inventario de

¹⁶ Fls. 1106 a 1111 de los antecedentes administrativos.



combustibles del mes corriente. También los inventarios registrados en libros presentaron diferencias de menor cuantía en la lectura de tanques. Que las diferencias fueron igualmente tenidas en cuenta en la depuración de los ingresos para obtener los ingresos BRUTOS totales por concepto de combustibles que forman parte del total de ingresos del renglón 48 de la declaración de renta vigencia 2012.

El resumen de la anterior explicación se detalla en este cuadro, también incluido en la certificación de la revisora fiscal de la apelante:

Ingresos Art. 10 Ley 26 de 1989	2.752.647.540,00
Menos: Descuentos comerciales – en ACPM	1.094.980.676,00
Mas (sic): Mayor utilidad comercial – en GASOLINA	19.606.827,00
Menos: Evaporación D. 3322/2006 Minminas	-4.924.579,31
Ajuste por diferencia en inventarios tanques ACPM	-509.039,00
Ajuste por diferencia en inventarios tanques GASOLINA	-37.241,00
Diferencia en precio de compra inventarios iniciales ACPM	4.485.793,00
Diferencia en precio de compra inventarios iniciales GASOLINA	575.822,00
Mayor valor inventarios iniciales periodos anteriores gravados	39.642.397,31
TOTAL INGRESOS FISCALES POR VENTA DE COMBUSTIBLES	1.716.506.844,00»

Por su parte, en la liquidación oficial de revisión, se evidencia que la DIAN modificó el rubro de ingresos brutos operacionales de la declaración de renta de la apelante, porque esta no aplicó en debida forma la fórmula prevista en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 para liquidar dichos ingresos.

Efectivamente, la Administración demostró, con base en la información contable allegada, que los ingresos brutos declarados por la señora Jennifer Andrea Álvarez Sarmiento fueron determinados de la siguiente manera:

CONCEPTO	VALOR
VENTA DE COMBUSTIBLES	36.962.902.882
Menos: DEVOL. COMBUSTIBLE	400.863.749
Menos: COSTO DE VENTAS COMBUSTIBLE	34.886.232.593
Más: DIFERENCIA NO CONTABILIZADA POR MAYOR VALOR POR GASOLINA Y ACPM (***)	77.556.262
TOTAL INGRESOS OPERACIONALES	1.753.362.802
Más: VENTA DE LUBRICANTES, ADITIVOS Y DIVERSOS	41.929.066
Menos: DEVOL. VTA LUBRIC. ADITIVOS Y DIVER.	393.459
Menos: COSTO DE VENTAS LUBRIC, ADITIV Y DIVER.	36.855.958
INGESOS BRUTOS OPERACIONALES DECLARADOS	1.758.042.451

En esas condiciones, la Administración procedió a calcularlos de conformidad con lo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989. A estos efectos, destacó que, en el año 2012, la actora vendió 4.762.367 galones (conformados por 4.611.579 de ACPM y 150.788 de gasolina, como la misma actora lo ha reconocido) que, multiplicados por el margen de comercialización fijado por el gobierno Nacional (\$578), representaban \$2.752.648.126, los cuales sumados al margen de los ingresos derivados por ventas de lubricantes y aditivos (\$1.679.000), daban lugar a un total de ingresos brutos operacionales de \$2.754.327.000, según ilustró a partir del siguiente cuadro:

CONCEPTO	VALOR
Ingresos brutos operacionales determinados	\$2.752.648.000
Más: otros ingresos por venta de lubricantes, aditivos y otros	\$41.929.000
Menos: coste de ventas de lubricantes, aditivos y otros	\$39.857.000
Menos: devoluciones en ventas de lubricantes, aditivos y otros	\$393.000
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES DETERMINADOS	\$2.754.327.000

De acuerdo con lo anterior, si bien la DIAN ha debido aumentar los ingresos brutos operacionales de la actora, correspondientes al renglón 42 de la declaración, en



\$996.285.000, se observa que incluyó como ingresos brutos operacionales la suma de \$2.757.327.000, es decir por un error de tipo incluyó \$3.000.000 más que lo determinado¹⁷, aumentando los ingresos brutos en \$999.285.000, lo cual derivó en un mayor impuesto a cargo de \$329.764.000.

Con ocasión del recurso de reconsideración¹⁸, que fue resuelto en el sentido de mantener la adición de ingresos (incluyendo el error de los 3 millones) en la forma establecida en la liquidación oficial y el mayor impuesto correlativo, la apelante precisó lo siguiente respecto a la forma en la que liquidó sus ingresos brutos operacionales:

«Conforme a la DIAN la Contribuyente debió multiplicar el número de galones vendidos por ACPM y gasolina por \$578, que conforme a la Resolución No. 182336 de diciembre de 2011, corresponde al margen máximo reconocido al distribuidor minorista de combustible.

Por el contrario la Contribuyente vendió el total de 4.762.367 galones de combustible y liquidó un margen de comercialización total, menor al máximo permitido por el Gobierno Nacional, lo cual obviamente se ajusta a la Ley, porque la Resolución No. 182336 del 28 de diciembre de 2011 señala en sus artículos 1° y 2°:

(...)

Conforme a la norma, en el año gravable 2012, el Gobierno Nacional por medio del Ministerio de Minas y energía (sic), estableció, no un margen único de comercialización, sino un margen máximo, lo cual obviamente es diferente.

(...)

*De tal suerte, que si el Gobierno para el año 2012 no señaló un margen fijo, un margen único, sino por el contrario, lo que hizo fue fijar un techo, un tope, al establecerle **máximo** la suma de quinientos setenta y ocho pesos (\$578), no significa que para aplicar el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, los distribuidores minoristas de combustibles en cumplimiento de la Ley, debían entonces declarar en renta como ingresos un margen de comercialización superior al real.*

(...)

Resulta claro por todas las pruebas entregadas a la DIAN y del mismo reconocimiento que realiza la Entidad en el Acta de Cierre de la Inspección Tributaria No. 322392015000002 del 21 de julio de 2015, determinó un (sic) costos de ventas de combustibles líquidos de \$34.886.232.593 y en la misma se observa:

INGRESOS OPERACIONALES POR VENTA DE CUMBISTIBLES (GASOLINA Y ACPM (sic)	CTA PUC 413508	36.962.882 (sic)
Menos DEVOLUCIONES EN VENTAS DE COMBUSTIBLES (GASOLINAQ (sic) y ACPM)	CTA PUC 613508	400.863.748
Menos COSTO DE VENTAS DE COMBUSTIBLES 8 (sic) GASOLINA Y ACPM)	CTA PUC 613508	34.886.232.593
Más DIFERENCIA NO CONTABLE MAYOR POR GASOLINA Y ACPM		77.556.262
TOTAL INGRESO OPERACIONAL FISCAL DECLARADO POR VENTA DE COMBUSTIBLES (GASOLINA Y ACPM)		1.753.362.803»

En la sentencia de primera instancia, el Tribunal declaró la legalidad de la decisión administrativa, en esencia, porque la actora no demostró haber aplicado en debida forma la fórmula del artículo 10 de la ley 26 de 1989, específicamente, porque no obra prueba de que haya utilizado el margen de comercialización determinado por el Gobierno Nacional en la Resolución 182336 de 2011 para calcular los ingresos brutos operacionales, en su calidad de distribuidora minoristas de combustibles.

¹⁷ Página 9 de la Liquidación Oficial de Revisión.

¹⁸ Ffs. 1142 a 1160 de los antecedentes administrativos.

En la apelación, la actora se opone a la posición asumida por el *a quo*, pues, en su opinión, parte de una interpretación equivocada del artículo 10 de la ley 26 de 1989, así como de las Resoluciones 82438 y 82439 de 1998 y 182336 de 2011 expedidas por el Ministerio de Minas y Energía. Lo anterior, porque el margen del distribuidor minorista, a partir del cual se fija el precio máximo de venta al público de los combustibles, constituye un margen mínimo o fijo. En esa medida, la apelante afirmó que la interpretación correcta de esta normativa debe tener en cuenta que los distribuidores minoristas pueden, desde el año 1999 cuando entró a regir el sistema de libertad regulada, vender los combustibles por debajo del precio máximo fijado por el Gobierno y, en tal sentido, el cálculo de los ingresos brutos operacionales debe determinarse con fundamento en el margen de rentabilidad realmente obtenido. Todo lo cual, en su caso, implicaba tener en cuenta los descuentos comerciales otorgados en la venta de ACPM y el mayor margen de rentabilidad que obtuvo por la venta de gasolina sobre el fijado por el Gobierno (que, para el año 2012, era de \$578 por galón).

Para resolver, la Sala precisa que si bien es cierto que las Resoluciones 82438 y 82439 de 1998 expedidas por el Ministerio de Minas y Energía fijan un precio máximo de venta al público de la gasolina corriente y ACPM, por lo que los distribuidores minoristas pueden vender tales productos por debajo de ese precio, y que, consecuentemente, esa circunstancia puede llevar a que obtengan un margen de rentabilidad diferente al fijado oficialmente, tal y como ocurrió en este caso, lo cierto es que, para efectos fiscales, el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 consagra que los ingresos brutos de este tipo de distribuidores sean calculados de conformidad con el margen de comercialización señalado por el Gobierno Nacional, el cual correspondía, para el año gravable 2012, en los municipios con régimen de libertad regulada, al «MDM» establecido en la Resolución 182336 de 2011, esto es, \$578 por galón vendido. Todo lo cual lo reiteraba el artículo 4 de la Resolución 181254 de 2012. En ese sentido, contrario a lo expuesto por la apelante, no es permitido utilizar márgenes de rentabilidad diferentes para determinar el valor de los ingresos brutos fiscales.

En esas condiciones, para la Sala es claro que la apelante interpretó de manera equivocada el alcance de lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, tal y como se evidencia del recuento de las explicaciones dadas por la apelante en el proceso de determinación oficial y de las pruebas allegadas al expediente.

En efecto, para la actora el margen de comercialización en un régimen de libertad regulada es el que realmente se obtiene de la operación de distribución. De ahí que, en un primer momento, la apelante haya explicado que a los ingresos brutos, calculados de conformidad con la disposición legal mencionada, les adicionó y restó otros factores que no fueron establecidos por el legislador, pero que le permitían llegar al margen de comercialización realmente obtenido (*i. e.* descuentos comerciales, mayores márgenes de utilidad, ajuste por diferencia de inventarios, diferencia en precio de compra de inventarios iniciales, mayor valor de inventarios, entre otros). Posteriormente, la apelante cambió su explicación y señaló que había calculado los ingresos brutos operacionales restando de los ingresos reales obtenidos por la venta de combustibles, las devoluciones y los costos de venta y, a su vez, que había sumado una diferencia no contabilizada por mayor valor de la gasolina.

Lo anterior demuestra entonces que la actora utilizó las cifras contables para calcular sus ingresos brutos incluidos en el renglón 42 de su declaración de renta, lo que no se aviene a lo previsto en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, comoquiera

que esa norma expresamente dispone que los ingresos brutos de los distribuidores minoristas serán los resultantes de multiplicar el margen de comercialización señalado por el Gobierno (dentro del cual ya están establecidos costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas) por el número de galones vendidos, menos el porcentaje de pérdida por evaporación.

En este punto, es importante precisar que el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no prevé una presunción de los ingresos brutos obtenidos por los distribuidores minoristas de combustibles, sino que, por el contrario, prevé una fórmula para calcularlos, que es de obligatorio cumplimiento para todos los efectos fiscales. Lo anterior se confirma si se tiene en cuenta que, en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, el legislador no señaló que, para todos los efectos fiscales, «se presumen» los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, sino que utilizó la expresión «se estiman», es decir, se calculan o se determinan.

Así las cosas, la Sala considera procedente modificar el monto de los ingresos brutos registrados por la actora en su declaración de renta del año 2012, con el fin de que se calculen atendiendo a la fórmula establecida en el artículo 10 de la Ley 26 de 1987 (multiplicar el margen de comercialización señalado por el Gobierno Nacional por el número de galones vendidos, menos el porcentaje que corresponda al margen de pérdida por evaporación).

Para estos efectos, se tienen como hechos probados, pues no fueron objeto de discusión por las partes, los siguientes:

- En el año 2012, el margen de comercialización fijado por el gobierno en los municipios con régimen de libertad regulada, como era el caso de Puerto Salgar, Cundinamarca, fue de \$578 por galón.
- La apelante vendió 4.762.367 galones (conformados por 4.611.579 de ACPM y 150.788 de gasolina).
- Para el cálculo de los ingresos brutos derivados de la venta de ACPM no se tiene en cuenta el margen de pérdida por evaporación pues el ACPM no se evapora, según lo expuso la actora a lo largo del procedimiento administrativo y en la demanda, y no fue controvertido por la DIAN.
- Para el año 2012, el margen de evaporación aplicable fue de \$4.924.579, tal y como lo expuso la actora en la respuesta al requerimiento especial, así como la revisora fiscal en su certificado, cifra que no fue refutada o debatida por la demandada.
- La apelante obtuvo ingresos por \$1.679.000 derivados de la venta de aditivos, lubricantes y otros. Se advierte que, tal y como lo expuso la DIAN en la liquidación oficial de revisión, este valor se deriva de restar los ingresos derivados de esta actividad (\$41.929.000) menos el costo de ventas (\$39.857.000), menos las devoluciones (\$393.000).

En esas condiciones, se tiene que, para el caso de la venta de ACPM, los ingresos brutos equivalen a \$2.665.492.662 (4.611.579 de galones vendidos multiplicados por el margen de comercialización de \$576). Y que, para el caso de la gasolina, los ingresos brutos corresponden a \$87.155.464 (150.788 galones vendidos multiplicados por el margen de comercialización de \$578, menos el porcentaje de pérdida de evaporación (\$4.924.579) que, como bien lo señaló la apelante, debe ser tenido en cuenta). Esto da un total de ingresos por la venta de combustibles líquidos derivados del petróleo de \$2.747.723.547 los cuales, redondeados a mil y sumados a los \$1.679.000 de

ingresos derivados de la venta de aditivos, lubricantes y otros, resultan en una suma total de ingresos operacionales de \$2.749.403.000.

En conclusión, la Sala establece que el valor total de los ingresos brutos operacionales de Jennifer Andrea Álvarez Sarmiento por el año 2012 es de \$2.749.403.000, de ahí que sea procedente adicionar al valor declarado originalmente por la apelante (\$1.758.042.000) la suma de \$991.361.000.

Prospera parcialmente el cargo de apelación.

3. Sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario tipifica como infracción susceptible de sanción administrativa¹⁹, entre otros, la omisión de ingresos o impuestos generados por operaciones gravadas, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, inexistentes o inexactos, la utilización de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

De acuerdo con lo anterior, para que la sanción resulte procedente, se debe presentar al menos alguna de las conductas mencionadas y el objetivo de su realización debe ser la de obtener un menor pago de impuestos o la determinación de un mayor saldo a favor.

Ahora bien, bajo el artículo 647 del Estatuto Tributario no se configura inexactitud sancionable, en los eventos en los que el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor declarado es el resultado de una apreciación o interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. Todo lo cual hace referencia a que la información suministrada por los contribuyentes coincida con su realidad económica o, en otras palabras, que no resulte falsa, equivocada o incompleta²⁰.

Por esa razón, según lo ha señalado la Sala²¹, para que se configure el error sobre el derecho aplicable como eximente de responsabilidad es necesario que se cumplan dos condiciones de forma concurrente. La primera consiste en que los hechos y cifras denunciadas deban ser completos y verdaderos, exigencia que bien entendida significa que *«el obligado no le haya ocultado hechos de relevancia tributaria a la Administración, ni haya inventado factores negativos»*²². En ese sentido, *«la prueba del incumplimiento del mencionado requisito nunca podrá ser el hecho de que la autoliquidación y el acto oficial arrojen resultados numéricos diversos, pues de lo que se trata es de establecer si ese resultado tiene como causa un error sobre la comprensión del derecho aplicable»*²³.

La segunda condición se fundamenta en que no basta con que exista una mera *«diferencia de criterios»* entre los sujetos de la obligación tributaria, pues ello es

¹⁹ Si bien la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario, es una sanción de carácter administrativa, en virtud del artículo 29 de la Constitución política, los principios que rigen el debido proceso penal también deben aplicarse al momento de analizar la procedencia de esta penalidad por parte de la Administración. Al respecto, ver, entre otras, las sentencias C-619 de 2001, C-181 de 2002, C-2000 de 2002, C-506 de 2002, C-272 de 2022 de la Corte Constitucional.

²⁰ Sobre este asunto ver, Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-571 de 2010, M.P. María Victoria Calle Correa.

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de junio de 2022, exp. 25944. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²³ Ibidem.

connatural a toda controversia jurídica, sino que «Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico»²⁴. En esa medida, es necesario que el administrado sustente los motivos por los cuales su equivocación al momento de autoliquidar el tributo estuvo fundada en un error sobre el derecho aplicable (i. e. oscuridad de la normativa aplicable, pronunciamientos doctrinales de la autoridad tributaria²⁵, vicisitudes normativas²⁶, precedentes jurisprudenciales con identidad fáctica y jurídica con el caso juzgado²⁷, entre otros).

En el *sub examine*, según lo expuesto en el punto anterior de esta providencia, está acreditada la omisión de \$991.361.000 en el renglón de ingresos brutos operacionales. Esto, como consecuencia de la inaplicación del margen de comercialización establecido en el año 2012 por el Gobierno Nacional para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo en municipios con régimen de libertad regulada. Esta situación, en principio, constituye una conducta inexacta.

No obstante, la Sala evidencia que, en este caso, se cumplen las dos condiciones a las que se hizo mención para que proceda la causal exculpatoria de la sanción por inexactitud.

En primer lugar, nótese que la modificación oficial efectuada por la DIAN no se derivó de la inexistencia de pruebas o al hecho de que los factores declarados obedecieran a operaciones inexistentes, carentes de sustancia económica. Por el contrario, la razón de la modificación se fundamentó en que la Administración no estuvo de acuerdo con la forma de aplicar lo señalado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 por parte de la actora, que derivó en el consecuente rechazo de la depuración efectuada por la misma para determinar el impuesto a su cargo, toda vez que la demandante determinó un margen de comercialización diferente del establecido por el Gobierno, al incluir en su depuración, entre otros costos por concepto de compra de gasolina a los distribuidores mayoristas, que, como se evidenció en el acápite anterior, ya estaban incluidos en el margen de comercialización fijado por el Gobierno Nacional al que hace referencia la norma en mención.

De todo lo anterior, y en específico, de la realidad de los factores utilizados por la apelante para determinar su renta líquida, da cuenta el siguiente aparte de la liquidación oficial de revisión:

«(...) dentro del margen de comercialización están incluidos costos y como se evidencia en el expediente, **el rechazo de costos no obedeció a que no sean reales, o no sea posible su determinación mediante pruebas directas**, sino que respecto de los combustibles líquidos a que dicho beneficio estaba incluido dentro de la fórmula del margen de comercialización y no podía solicitar de nuevo el reconocimiento por la compra de gasolina (...)»²⁸. (Énfasis de la Sala).

²⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada, entre otras, en las sentencias del 24 de junio de 2021, exp. 25215, C.P. Milton Chaves García; del 9 de julio de 2021, exp. 23685, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 17 de marzo de 2022, exp. 25627, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁵ Sobre este asunto, ver Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de marzo de 2022, exp. 24970. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁶ Sobre este asunto, ver Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 04 de abril de 2019, exp. 20204, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁸ Resolución Nro. 3852 de junio 7 de 2017, hoja 25.

A lo expuesto, cabe agregar que la apelante le aportó a la DIAN información exacta sobre el número de galones de ACPM y de gasolina que había vendido en el año gravable 2012, así como respecto de los descuentos y costos en los que incurrió en desarrollo de su actividad económica, con base en los cuales calculó su propio margen de comercialización para determinar los ingresos brutos operacionales. Tan es así, que la DIAN calculó los ingresos brutos operacionales partiendo del número de galones vendidos informados por la actora. De manera que no hay lugar a considerar que la apelante le haya ocultado información a la Administración o que se haya inventado factores negativos, por lo que, se reitera que se encuentra cumplida la primera condición para que proceda la causal exculpatoria de la sanción por inexactitud.

En cuanto a la segunda condición, se tiene que desde la respuesta al requerimiento especial y a lo largo del procedimiento administrativo y judicial, la actora indicó que su entendimiento del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 y la consecuente determinación de sus ingresos brutos operacionales, se sustentó en la jurisprudencia de esta Corporación expuesta, específicamente, en la sentencia del 25 de septiembre de 2008 (Exp. 15289, C.P. Héctor Romero Díaz). En efecto, en esta providencia el Consejo de Estado había considerado que el concepto de «ingresos brutos» utilizado por el legislador en la norma en mención «no es equivalente al de "renta líquida", pues una cosa es que los distribuidores minoristas de combustibles deban sujetarse a la citada ley para determinar sus ingresos brutos, y otra, que a partir de tal determinación puedan acreditar el valor real de los costos en que hayan incurrido para la producción de tales ingresos», de ahí que no dejara de «ser aplicable el procedimiento ordinario de determinación de la renta, previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario»²⁹.

A la luz de este criterio jurisprudencial, es plausible que la actora entendiera que a pesar de estar obligada a calcular sus ingresos brutos a la luz del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, podía seguir depurando su renta líquida gravable de conformidad con lo consagrado en el artículo 26 del Estatuto Tributario, lo cual significaba que podía incluir descuentos, costos por compra de combustibles, diferencias no contables, entre otros. En esas condiciones, resulta lógico que su argumentación se haya centrado en sustentar el origen de su margen propio de comercialización, a partir de las cifras en las que realmente incurrió (cuya veracidad, valga la pena resaltar, la Administración no cuestionó), bien sea partiendo del margen neto y ajustándolo con los descuentos obtenidos, o bien partiendo de la diferencia entre el precio de venta real y su costo.

Nótese que el hecho de que la apelante haya sustentado su interpretación en la jurisprudencia del Consejo de Estado fue incluso puesto de presente por la DIAN, según se evidencia del siguiente aparte de la liquidación oficial acusada, en la que calificó como doctrina, no prevista en la ley, a la sentencia del 25 de septiembre de 2008 (Exp. 15289, C.P. Héctor Romero Díaz):

«la Investigada no dio la aplicación correcta del artículo 10 de la Ley 26 de 1989 frente a la venta de combustible que realizó en el año gravable 2012, toda vez que debió calcular los márgenes de conformidad con dicha norma, de lo contrario una interpretación distinta originaría una injustificada diferenciación de las bases tributarias vía doctrina, no prevista en la ley, fuente exclusiva del establecimiento de tratamientos tributarios diferenciales o exceptivos (Concepto DIAN 68466 del 21 de octubre de 2022), por tanto, la Sentencia No.025000232700020010210601 M.P. Héctor J. Romero Días del 25 de septiembre de 2008, que acompaña la investigada con su respuesta al Requerimiento Especial, no se refiere al caso que nos ocupa»³⁰. (Subrayado de la Sala).

²⁹ Esta misma posición se expuso en la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 19 de octubre de 2006, Exp. 14387, C.P. Héctor Romero Díaz

³⁰ Folio 112, página 8 de la Liquidación Oficial de Revisión.



Aunque lo que hasta aquí se ha dicho es suficiente para levantar la sanción por inexactitud, es preciso agregar que el equivocado alcance que la apelante le dio al artículo 10 de la Ley 26 de 1989 también deviene de lo antitécnico de la norma o falta de claridad su texto, situación que es expuesta en esta providencia. En efecto, repárese en que esta disposición legal se refiere textualmente a la forma de calcular, para todos los efectos, *los ingresos brutos operacionales* de los distribuidores minoristas de combustibles, a pesar de que lo que realmente obliga al contribuyente a incluir es un margen, esto es una renta líquida toda vez que los ingresos se encuentran afectados con costos y gastos.

De lo anterior se predica entonces que, aunque la conducta es típica a la luz de lo establecido en el Estatuto Tributario respecto de la inexactitud, no sea susceptible del reproche sancionador, en razón a que la demandante carecía de conciencia sobre la antijuridicidad del cálculo de los ingresos brutos llevados a su denuncia rentístico, lo que se enmarca en la causal de exoneración de responsabilidad punitiva prevista en el entonces artículo 647 del Estatuto Tributario.

Por las razones expuestas, prospera el cargo de apelación y, en consecuencia, se levanta la sanción por inexactitud.

4. Decisión

Por lo expuesto, la Sala modificará la sentencia del 12 de noviembre de 2020, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, fijar como total saldo a pagar la suma de \$265.093.000, conforme con la siguiente liquidación:

Concepto	Declaración Privada	Resolución del recurso	Consejo de Estado
Total patrimonio líquido	1.882.556.000	1.882.556.000	1.882.556.000
Ingresos brutos operacionales	1.578.042.000	2.757.327.000	2.749.403.000
Ingresos brutos no operacionales	28.165.000	28.165.000	28.165.000
Total ingresos brutos	1.786.207.000	2.785.492.000	2.777.568.000
Total ingresos netos	1.786.207.000	2.785.492.000	2.777.568.000
Total costos	0	0	0
Gastos operacionales de administración	974.347.000	974.347.000	974.347.000
Gastos operacionales de ventas	0	0	0
Deducción inversiones en activos fijos	0	0	0
Otras deducciones	215.672.000	215.672.000	215.672.000
Total deducciones	1.190.019.000	1.190.019.000	1.190.019.000
Renta líquida del ejercicio	596.188.000	1.595.473.000	1.587.549.000
Renta presuntiva	52.349.000	52.349.000	52.349.000
Renta líquida gravable	596.188.000	1.595.473.000	1.587.549.000
Impuesto sobre renta gravable	182.024.000	511.788.000	509.173.000
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	182.024.000	511.788.000	509.173.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
Total imp. a cargo	182.024.000	511.788.000	509.173.000
Anticipo por el año gravable	0	0	0
Saldo a favor sin devolución o comp./saldo favor período fiscal anterior	0	0	0
Autorretenciones	0	0	0
Otros conceptos	244.080.000	244.080.000	244.080.000
Total retenciones año gravable	244.080.000	244.080.000	244.080.000
Anticipo por el año gravable siguiente	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	267.708.000	265.093.000
Sanciones	0	329.764.000	0
Total saldo a pagar	0	597.472.000	265.093.000
Total saldo a favor	62.056.000	0	0



5. Costas

No habrá condena en costas en esta instancia, porque en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Modificar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

«PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412016000102 del 8 de junio de 2016 y de la Resolución Nro. 3852 del 7 de junio de 2017, que modificaron la declaración de renta de año gravable 2012 de la señora Jennifer Andrea Álvarez Sarmiento.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto a la renta del año gravable 2015 la efectuada en la parte motiva de esta providencia, en la que se fijó un total saldo a pagar de \$265.093.000».

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Aclara Voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN