



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., quince (15) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2014-01740-01 (24134)
Demandante: Albeiro Antonio Restrepo Mazo
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2010. Omisión de ingreso. Deducción. Pagos laborales.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada en contra de la sentencia del 06 de junio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió (f. 926):

Primero.- Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412013000067 del 25 de abril de 2013, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, presentada el 12 de enero de 2012 por el señor Albeiro Antonio Restrepo Mazo y la nulidad parcial de la Resolución No. 900.136 del 08 de mayo de 2014, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración de conformidad con lo indicado en la parte motiva de esta providencia.

Segundo.- A título de restablecimiento del derecho, téngase por liquidación la practicada por la Sala de conformidad con lo indicado en la parte motiva.

Tercero.- Se niegan las demás pretensiones, de conformidad con lo indicado en la parte motiva.

Cuarto.- No se condena en costas de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412013000067, del 25 de abril de 2013, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del actor del año gravable 2010, para añadir ingresos brutos no operacionales e «*intereses y rendimientos financieros*», rechazar costos de ventas, gastos operacionales de administración y «*otras deducciones*» y, sancionar por inexactitud (ff. 820 a 838). Esa decisión fue confirmada con la Resolución nro. 900.136, del 08 de mayo de 2014 (ff. 856 a 861).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso



Administrativo, Ley 1437 de 2011), el demandante formuló la siguiente pretensión (f. 1):

Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412013000067 de fecha de 25 de abril de 2013, notificada el 26 de abril de 2013, proferida por la división de gestión de liquidación de la dirección seccional de impuestos de Medellín, por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010 y la Resolución 900.136 del 08 de mayo de 2014 por la cual se decide recurso de reconsideración, notificada el 22 de mayo de 2014; ambos demandados por ser contrarios a los artículos 137 y 138 del Código Contencioso Administrativo y en otras disposiciones que se enunciarán más adelante¹.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 1.º, 4.º, 6.º y 13 de la Constitución; 82, 87, 95, 107, 108, 683, 684 y 747 del ET (Estatuto Tributario); 44 de la Ley 962 de 2005 y; 137 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 1 a 6):

Sostuvo que los actos acusados se expidieron de forma irregular y con falsa motivación al desconocer que, para determinar los ingresos gravables, debían detraerse los réditos recibidos para terceros que registró en la cuenta contable nro. 28, relativos a los pagos efectuados a los trabajadores que empleó para la prestación del servicio de construcción, y los costos presuntos previstos en los artículos 82 y 87 del ET. Además, censuró que su contraparte omitiera valorar las pruebas aportadas y decretar aquellas que estimara pertinentes para comprobar la improcedencia de las glosas a la autoliquidación.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (ff. 101 a 105). Al efecto, argumentó que omitió acreditar que los réditos añadidos eran no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional. Además, defendió el rechazo de los costos y gastos declarados porque no estaban soportados en documentos que cumplieran los requisitos del artículo 771-2 del ET. Así toda vez que las planillas y facturas que aportó como prueba no tenían firma o la identificación del actor. También discutió la procedencia de las «*otras deducciones*» de la litis, ya que eran pagos extra-salariales que se acordaron en «*otrosíes*» a los contratos de trabajo, pero cuya fecha de suscripción era anterior a los acuerdos iniciales, lo que, en su opinión, les restaba mérito probatorio en tanto impedía verificar la fecha cierta del pacto. Asimismo, se opuso a dotar de valor probatorio a la contabilidad dado que carecía de los comprobantes internos y externos ordenados por los artículos 632 y 774 *ibidem*. Además, negó que el artículo 82 del ET pudiera aplicarse al *sub lite*, ya que se refería a la estimación del costo fiscal de los activos enajenados y no a las erogaciones que aminoraban la base gravable. Por último, defendió la sanción por inexactitud pues estaba probado el hecho infractor.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (ff. 897 a 926), pues, aunque consideró que hubo una omisión de ingresos, únicamente avaló la adición de «*intereses y rendimientos financieros*», ya que entendió que los réditos que añadió la Administración como no operacionales, debían clasificarse como ingresos no constitutivos de renta, dado que eran indemnizaciones por accidentes de trabajo desgravadas por el ordinal 1.º del artículo 206 del ET. Además, entendió que el demandante estaba eximido de probar la naturaleza del rédito, pues esta se extraía

¹ En audiencia inicial el tribunal consideró que la pretensión de nulidad de los actos enjuiciados tácitamente implicaba como petición de restablecimiento del derecho que se declarara que el actor no estaba obligado a pagar las sumas determinadas por la demandada, señaladamente el mayor impuesto a cargo y la sanción por inexactitud (f. 878).



de la información que reportó la compañía aseguradora en los medios magnéticos. De otra parte, confirmó el rechazo de los costos porque no cumplieron los requisitos del artículo 107 del ET ni estaban probados y, juzgó improcedente suplir la inactividad probatoria del demandante con su estimación indirecta (artículo 82 *ibidem*). También avaló el rechazo de los gastos operacionales de administración por falta de pruebas. En cambio, aceptó parte de las «*otras deducciones*» de la litis, en tanto correspondían a pagos laborales extra-salariales (*i.e.* bonificaciones por alimentación, por avance y por liquidación de las obras) que se acreditaron con los acuerdos laborales y las nóminas del actor. Al respecto, señaló que no había una contradicción entre la fecha de suscripción de los contratos de trabajo y sus adiciones, en tanto que los primeros únicamente referían la fecha de inicio de las actividades. En todo caso, descartó que la falta de fecha cierta de suscripción de esos acuerdos les restara mérito probatorio, puesto que las demás pruebas que obraban en el plenario daban cuenta de los pagos. Finalmente, redujo la sanción por inexactitud por los cargos que prosperaron.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo* (ff. 930 a 937)². Insistió en que su contraparte omitió acreditar que los réditos no operacionales añadidos eran no constitutivos de renta, puesto que la prueba que valoró el tribunal a esos efectos se aportó con posterioridad a la liquidación oficial. También, en el rechazo de las erogaciones laborales extra-salariales, porque no fueron debidamente probadas. Al efecto, reiteró que los acuerdos sobre su pago carecían de mérito probatorio porque no tenían fecha cierta, ya que se pactaron como adiciones a los contratos de trabajo, pero que se suscribieron antes que los principales. Finalmente, defendió la sanción por inexactitud.

Alegatos de conclusión

La demandada reiteró los argumentos planteados en las anteriores etapas procesales y, agregó que procedía el rechazo de las aminoraciones por rubros laborales, porque se omitió el pago de los aportes al SPS (Sistema de Protección Social), siendo que ese requisito estaba previsto en el artículo 108 del ET (ff. 462 a 465). Por su parte, el demandante y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandada en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. Así, corresponde establecer si era improcedente la valoración de las pruebas aportadas con posterioridad a la liquidación oficial para acreditar que la desgravación de los réditos añadidos. En seguida, se determinará si los medios probatorios que obran en el plenario acreditan las razones de hecho invocadas por la demandada como sustento del rechazo de las aminoraciones por pagos laborales extra-salariales. De ser el caso, se decidirá sobre la sanción por inexactitud impuesta al actor.

En contraste, la Sala precisa que no se pronunciará sobre la improcedencia de la deducción de los pagos laborales extra-salariales por la omisión de los aportes al SPS,

² La Sala advierte que el demandante apeló el fallo de primer grado (ff. 928 a 929), pero el *a quo* no concedió el recurso (f. 947) sin que este promoviera los recursos de reposición y queja de los artículos 245 del CPACA y 378 del CGP. En consecuencia, la referida decisión judicial quedó ejecutoriada.



que alegó la demandada en los alegatos de conclusión, como quiera que no se expuso como sustento de los actos administrativos enjuiciados, ni se formuló en la defensa expuesta en la contestación de la demanda. Así, como se trata de reparos que proponen abrir nuevas discusiones en sede de segunda instancia, abordarlos llevaría a incurrir en un fallo incongruente que, además, violaría los derechos al debido proceso y a la defensa y contradicción de la contraparte (sentencia del 07 de mayo de 2020, exp. 23572, CP. Julio Roberto Piza).

2- Sobre la primera cuestión debatida, el tribunal acepta que el actor omitió los réditos *sub examine*, pero considera que la Administración erró al clasificarlos como «*ingresos no operacionales*» pues, conforme lo previsto en el ordinal 1.º del artículo 206 del ET, las indemnizaciones por accidentes de trabajo no están sujetas al impuesto sobre la renta y, en consecuencia, procedía su adición, pero como «*ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional*». Al respecto, la demandada, en calidad de apelante única, alega que era improcedente la desgravación de esos réditos, porque la prueba de su naturaleza fue intempestiva, en tanto se allegó al procedimiento de gestión con posterioridad a la expedición de la liquidación oficial (señaladamente, con el recurso de reconsideración). De modo que, la apelante no discute que los ingresos de la litis tengan el tratamiento tributario de ingreso no constitutivo de renta ni la forma en que el tribunal realizó su reclasificación. Lo que reprocha es que el demandante no allegara las pruebas de la naturaleza del rédito antes de que se proferiera el acto definitivo. Corresponde entonces establecer si proferida la liquidación oficial se agotaban las oportunidades probatorias para que el contribuyente pudiera acreditar la desgravación de los réditos cuya adición se propuso la Administración.

2.1- El artículo 744 del ET prevé las oportunidades procesales con las que cuentan el contribuyente y la Administración para allegar pruebas al expediente, a partir de un criterio temporal que acompañaría el curso ordinario del procedimiento de gestión tributaria y, que en lo que respecta al sujeto pasivo, inicia con la autoliquidación misma y culmina con el recurso de reconsideración (sentencia del 10 de octubre de 2018, exp. 20751, CP: Julio Roberto Piza). Asimismo, de conformidad con los incisos 1.º a 3.º del artículo 212 del CPACA, la Sala ha precisado que las partes también pueden aportar pruebas en vía judicial, *i.e.* al momento de presentarse la demanda o su reforma, la contestación de la demanda, las excepciones y la oposición a las mismas, los incidentes y su respuesta (sentencia dictada por la Sección Segunda de esta Corporación el 16 de septiembre de 2010, exp. 17101, CP: William Giraldo³). Siguiendo esos planteamientos, contrariamente a lo alegado por la apelante única, aun después que se expida la liquidación oficial, el obligado puede aportar pruebas al procedimiento de revisión, *i.e.* con el recurso de reconsideración y con la demanda con que acude antes esta judicatura, pudiendo oponerse la autoridad tributaria a esos medios probatorios al fallar el recurso, contestar la demanda o presentar las alegaciones finales.

2.2- En el *sub lite*, con el acto preparatorio se propuso adicionar a los ingresos no operacionales declarados por el actor la suma de \$3.405.000 (f. 710), teniendo en cuenta el reporte de medios magnéticos de una compañía aseguradora (f. 284). El demandante informó que se trató de indemnizaciones por accidentes de trabajo pagadas a favor de sus empleados, por lo cual correspondía a un «*ingreso no constitutivo de renta*». Aunque, anunció que aportaría una certificación de la compañía de aseguradora al respecto, esta no se incluyó en los anexos (f. 741). Por ello, con la liquidación oficial enjuiciada se adicionó el ingreso en la cuantía propuesta (f. 830). Posteriormente, con el recurso de reconsideración, se allegó la certificación en cuestión, la cual daba cuenta del pago de

³ Reiterada en las sentencias del 29 de agosto de 2019, exp. 20130, CP: Jorge Octavio Ramírez; del 21 de octubre de 2021, exp. 25285, CP: Milton Chaves García; y del 02 de diciembre de 2021 (exp. 24255, CP: Julio Roberto Piza).



incapacidades por accidentes de trabajo a los empleados del actor (ff. 846 y 847), pero la demandada confirmó la adición de ingresos, bajo el argumento de que no se probó que correspondiera a un «*ingreso no constitutivo de renta*» (f. 858 vto). Así, encuentra la Sala que la parte demandante aportó la prueba de que los pagos debatidos se realizaron a favor de sus trabajadores, en una de las oportunidades probatorias prevista por el artículo 744 del ET –señaladamente, al interponer el recurso de reconsideración–, de modo que su contraparte no podía sustraerse de su valoración por el hecho de haberse aportado cuando ya se había expedido el acto definitivo.

En la medida en que estaba probado que, al margen del reporte en medios magnéticos de la compañía aseguradora, el monto en cuestión no correspondía a un ingreso de la demandante sino a indemnizaciones que percibieron sus empleados que sufrieron en el periodo accidentes laborales, juzga la Sala que erró el tribunal al avalar el ingreso añadido en los actos demandados y más aún, cuando simultáneamente les dio la connotación de una renta exenta con fundamento en el artículo 206 del ET. Está claro que las cifras en cuestión no tenían ni una ni otra naturaleza. Con todo, teniendo en cuenta que los cargos de apelación de la demandante no se refirieron a la naturaleza tributaria de los montos debatidos, sino únicamente a la oportunidad con la que se aportaron las pruebas pertinentes, la Sala confirmará la decisión de primera instancia, pero por las razones aquí señaladas, dado que fue oportuna la prueba que aportó la demandante con el recurso de reconsideración. No prospera el cargo de apelación.

3- Resuelto lo anterior, corresponde pronunciarse sobre la procedencia de las erogaciones por pagos laborales extra-salariales (*i.e.* bonificaciones por alimentación, por avance y por liquidación de las obras). En concreto, la demandada desconoció las aminoraciones *sub lite*, porque los «*otrosíes*» en los que se acordó su pago eran anteriores a la fecha de suscripción de los contratos principales, de manera que entiende que esa inconsistencia les resta valor probatorio y, hace improcedente la deducción de tales emolumentos (ff. 833 a 836 vto.). Por su parte, el *a quo* aceptó parte de las erogaciones de la litis, al encontrarlas probadas con los acuerdos laborales y las nóminas del actor. Al respecto, precisó que no había una contradicción entre la fecha de suscripción de los contratos de trabajo y sus adiciones, en tanto que los primeros únicamente referían la fecha de inicio de las actividades de construcción, la cual podía ser posterior a la firma de las modificaciones a los contratos. En todo caso, descartó que la falta de fecha cierta les restara mérito probatorio a los acuerdos, pues la valoración conjunta de las pruebas permitía establecer que el actor efectuó el pago de esos rubros a sus empleados en la cuantía verificada. En contraste, la demandada insiste en que debe excluirse el mérito probatorio de los acuerdos sobre los pagos extra-salariales y, avalar el rechazo de la deducción, pues los documentos soporte carecían de fecha cierta, por la inconsistencia entre la fecha de suscripción de los contratos iniciales y la de sus adiciones.

Al tenor de esas alegaciones, advierte la Sala que la demandada no discute la realidad ni la cuantía de los pagos no constitutivos de salario de la litis. Así porque el tribunal los encontró probados con las nóminas del demandante y, la apelante única se abstuvo de plantear cargo contra esa decisión. En cambio, discute la deducibilidad de esas erogaciones porque los contratos en los que se pactaron carecen de fecha cierta. Esto toda vez que, en su opinión, resulta inconsistente que las modificaciones a los contratos de trabajo para añadir esos rubros se firmaran antes que los propios contratos. Por ello, le corresponde a la Sala definir si los medios probatorios que obran en el plenario acreditan las razones de hecho invocadas por la demandada y, consecuentemente, estas impedían detraer los conceptos debatidos de la base imponible del periodo revisado.



3.1- Para atender esa cuestión, la Sala precisa que, en el fallo del 08 de marzo de 2018 (exp. 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), la Sala estableció que de acuerdo con el artículo 177 del CPC (Código de Procedimiento Civil, Decreto 1400 de 1970), concordante con el artículo 167 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), norma de aplicación general probatoria, incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas cuyo efecto jurídico persiguen. Así pues, la carga de la prueba en materia tributaria de los factores negativos de la base imponible (*i.e.* costos, gastos, impuestos descontables, compras) recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. A contrario sensu, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad, la cual se constituye en el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. En consecuencia, resulta adecuado concluir que el demandante es quien tiene la carga de probar los gastos fiscales que tuvieron la virtualidad de disminuir la base imponible del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, de conformidad con el artículo 177 del CPC (vigente para la época de los hechos).

3.2- Bajo esos lineamientos, pasa la Sala a verificar si en el caso se presentaron las deficiencias probatorias alegadas por la apelante respecto de los gastos objeto de la litis y, en consecuencia, eran improcedente su aminoración de la base imponible. Al efecto, están probados los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración revisada, el actor registró: (a) ingresos no operacionales de \$991.678.000 y (b) «*otras deducciones*» por \$991.678.000.

(ii) Mediante requerimiento ordinario nro. 112382012000333, del 21 de junio de 2012 (ff. 284 a 286), la autoridad le solicitó entregar: (a) relación de ingresos por concepto, clientes y montos (b) relación de las deducciones por conceptos, beneficiarios y montos; entre otros.

(iii) Consecuentemente, mediante el escrito radicado el 16 de julio de 2012, el demandante aportó el balance de prueba del ejercicio 2010, según el cual obtuvo «*ingresos para terceros*» por acreencias laborales reconocidos en la cuenta contable nro. 28.25 en cuantía total de \$991.678.000 (f. 147) y, erogaciones por pagos a empleados reconocidos en la cuenta contable nro. 07 por \$998.551.960 (f. 149), los cuales incluían bonificaciones en cuantía de \$381.080.0000 por: (a) «*alimentación*» (\$191.880.000), (b) «*avances de las obra*» (\$99.700.000) y (c) «*liquidaciones de las obras*» (\$89.500.000) (f. 297). De acuerdo con la conciliación contable-fiscal, el demandante añadió los «*ingresos para terceros*» a los ingresos operacionales, pero los detrajo como «*otras deducciones*», considerando su clasificación contable de gastos laborales (f. 153).

(iv) Adicionalmente, obra en el plenario una muestra de los contratos de trabajos suscritos por el actor para el desarrollo de la actividad de construcción durante el año gravable *sub lite*, los cuales dan cuenta de su suscripción *-i.e.* el 10 de enero de 2010-. También constan en el expediente pactos para la modificación de esos acuerdos a efectos de incluir, a favor de los empleados, pagos extra-salariales por alimentación, reconocimiento por avance y por liquidación de la obra, los cuales habrían sido suscritos días antes de los acuerdos iniciales *-i.e.* el 08 de enero de 2010- (ff. 466 a 503).

(v) Se encuentra demostrado en el plenario que el demandante realizó el pago de esos emolumentos a sus trabajadores en el año gravable 2010. Así se comprueba con las nóminas de pagos catorcenales, en las que se identifican cada uno de los trabajadores beneficiarios de los pagos y su monto. Además, los desprendibles de nómina tienen la



firma de cada empleado como constancia de recibo de las sumas identificadas (ff. 516 a 667).

3.3- Conforme con lo expuesto, la Sala verifica que, si bien se presentó la inconsistencia en las fechas de los acuerdos laborales señalada por la demandada, ese solo hecho no impide la deducibilidad de las expensas laborales extra-salariales. Es así toda vez que los acuerdos laborales no están sujetos a ninguna formalidad y los del *sub lite* dan cuenta de que el demandante pactó el reconocimiento de esos emolumentos a favor sus de empleados, cuando se cumplieran las condiciones acordadas. También porque el demandante probó que realizó esos pagos a favor de sus empleados en el periodo gravable en la cuantía que determinó el *a quo* –la cual no se discute por la apelante única–, de manera que cumplió el sujeto pasivo con la carga de probar que efectivamente incurrió en esas aminoraciones, siendo entonces procedente su deducción en la depuración del impuesto sobre la renta. No prospera el cargo de apelación.

4- Considerando que los cargos de apelación planteados por la demandada no prosperaron, correspondería confirmar la decisión del *a quo*, pero dado que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160% al 100%, procede, de conformidad con el principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 Superior), reducir de oficio la multa que fue impuesta en el acto demandado. Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a favor autoliquidado antes de sanciones	\$10.611.000
Saldo a pagar determinado antes de sanciones	\$13.583.000
Base de la sanción por inexactitud	\$24.194.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$24.194.000

Así las cosas, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia, únicamente para reducir el monto de la sanción por inexactitud impuesta al demandante, conforme se indicó.

5- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

Segundo.- A título de restablecimiento del derecho, tener por liquidación del impuesto sobre la renta del actor para el año gravable 2010 la practicada por el tribunal, de conformidad con lo indicado en la parte motiva de la sentencia de primera instancia y, fijar la sanción por inexactitud en la suma de \$24.194.000.

2. **Reconocer** personería jurídica a Herman Antonio González Castro como apoderado de la parte demandada (f. 466).

3. Sin condena en costas.



Radicado: 05001-23-33-000-2014-01740-01 (24134)
Demandante: Albeiro Antonio Restrepo Mazo

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO