



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., catorce (14) de julio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 76001-23-33-000-2012-00258-01 (20802)

Actor: MARÍA ELIZABETH RODRÍGUEZ QUINTERO

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Impuesto sobre la renta – año gravable 2007

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 13 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES



El 4 de junio de 2008, María Elizabeth Rodríguez Quintero presentó declaración de renta y complementarios del año gravable 2007, en la que liquidó un saldo a favor de \$621.000¹. El 9 de abril de 2010, la contribuyente presentó en Banco la declaración de corrección en la que aumentó el saldo a favor a la suma de \$688.000 y liquidó una sanción por corrección de \$292.000².

El 19 de agosto de 2010, se practicó inspección tributaria y se levantó acta que obra a folios 189 a 195 del expediente.

El 23 de agosto de 2010, la Administración de Impuestos Nacionales de Tuluá profirió el Requerimiento Especial 212382010000026, en el que no aceptó la declaración de corrección, por no haberse presentado conforme a lo dispuesto al artículo 589 E.T., y propuso modificar la declaración de renta presentada el 4 de junio de 2008, así:

Renglón modificado	Valor Declaración privada	Valor L. O. R.
Ingresos por honorarios, comisiones y serv.	16.517.000	158.409.000
Ingresos recibidos	25.460.000	167.352.000
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	0	202.000
Ingresos netos	25.460.000	167.150.000
Otros Costos y deducciones	410.000	320.000
Total Costos y deducciones	410.000	320.000
Renta Líquida del ejercicio	25.050.000	166.830.000
Rentas exentas	2.236.000	1.403.000
Renta líquida gravable	22.814.000	165.427.000
Impuesto sobre renta gravable	0	43.535.000
Impuesto neto de renta	0	43.535.000
Retenciones del año gravable	0	1.529.000
Anticipo	0	50.740.000

¹ Fl. 2 c.a. 2

² Fl. 95 c.a. 2



Reglón modificado	Valor Declaración privada	Valor L. O. R.
Sanciones	0	67.210.000
Total saldo a pagar	0	117.950.000
Saldo a favor	621.000	0

El 17 de mayo de 2011, la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión 212412011000025 en la que mantuvo las modificaciones propuestas en el requerimiento especial³.

Previa interposición del recurso de reconsideración, mediante Resolución 000010 del 7 de mayo de 2012, la Administración confirmó la liquidación oficial recurrida⁴.

DEMANDA

María Elizabeth Rodríguez Quintero, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), solicitó que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y de la resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pidió lo siguiente:

«3. Ordénese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN Tuluá, que como consecuencia de las anteriores declaraciones (...) no está obligada a cancelar el impuesto, anticipo de impuesto y las sanciones determinadas en la Liquidación Oficial de Revisión Renta Personas Naturales demandada.

4. En el evento que no se declare la nulidad de los actos demandados, como petición subsidiaria ruego (...) se respete el Principio Económico Tributario de que todo ingreso asocia un costo, admitiendo los costos y deducciones que la DIAN aceptó dentro del anexo de la liquidación oficial de revisión que ascienden a la suma de \$58.390.000, así mismo los demás costos que desconoció por no cumplir con lo dispuesto en el

³ Fls. 928 a 950 c.a.

⁴ Fls. 866 a 872 c.a. 2-4



numeral 2 del artículo 177 E.T. (sic) por valor de \$211.610.000; modificando en consecuencia la Liquidación Oficial de Revisión demandada en dichas cuantías; o en su defecto el reconocimiento de Costos Presuntos para la actividad económica de la contribuyente y/o sobre sus consignaciones»⁵.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83 y 228 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 82, 177-2, 683, 684-1, 755-3 y 781 del Estatuto Tributario.
- Artículo 100 de la Ley 21 de 1992.

Como concepto de violación expuso:

La Administración desconoció el principio de prevalencia del derecho sustancial al tener por no presentada la declaración de corrección, por no cumplir con los requisitos procedimentales establecidos en el artículo 589 E.T., así deja de lado los principios de justicia y equidad consagrados en la normativa tributaria.

Afirmó que la realidad de los ingresos y costos contenida en la declaración de corrección debió ser tenida en cuenta al momento de proferir la Liquidación Oficial de Revisión, pues los funcionarios de la DIAN verificaron la existencia de los costos incluidos en esa declaración y, de hecho, se pronunciaron sobre la procedencia de \$58.390.000 y la improcedencia de \$211.610.000, originados en la falta de inscripción del RUT por parte de proveedores y contratistas de la contribuyente.

En relación con los costos rechazados por la no inscripción en el RUT con fundamento en el artículo 177-2 E.T., sostuvo que de la lectura del encabezado de

⁵ Fl. 49 c.p.



la norma se evidencia que las restricciones allí previstas aplican única y exclusivamente para operaciones gravadas con IVA pero, en el caso, los ingresos percibidos por la demandante provienen de contratos de obra pública, los cuales están expresamente excluidos del IVA, como lo dispone el artículo 100 de la Ley 21 de 1992. Agregó que, en ese sentido, también carece de fundamento que la Administración haya tenido como indicio de prueba postconstituida, el hecho que tres de los contratistas hubieran tramitado su RUT un día antes de la respuesta al requerimiento, afirmación que viola el principio de buena fe que asiste a la demandante.

Alegó que se violaron los derechos a la igualdad y al debido proceso, por cuanto, como consecuencia de la exigencia formal del RUT, se reconocieron inicialmente costos por la suma de \$58.390.000, en la visita practicada a la actora, pero al momento de practicar la liquidación oficial de revisión no se tuvieron en cuenta.

Manifestó que la Administración transgredió los artículos 683, 684 y 684-1 E.T., pues a pesar de tener amplios poderes de fiscalización, fue pasivo en la consecución de las pruebas, teniendo en cuenta que la actora padeció una circunstancia de fuerza mayor, como fue una inundación que destruyó los medios probatorios, razón por la cual, tuvo que reconstruirlos en tiempo récord, todo lo cual se puede constatar en la certificación del Comité Local para la Atención de Desastres (CLOPAD). Agregó que, en esas condiciones, la demandada debió contribuir a recaudar las pruebas de CONALDE y Juan Gregorio Mosquera Sánchez.

Señaló que desconocer los costos asociados a la actividad generadora de renta viola el espíritu de justicia, pues es evidente que la actividad de contratista de obras



públicas que ostenta la actora tiene asociada una gran cantidad de costos sin los cuales no habría podido percibir el ingreso.

Expuso que la salida fácil de la DIAN fue la de presumir ingresos con base en consignaciones, entonces era pertinente asociar a esos ingresos presuntos un costo presunto como lo prevé el artículo 755-3 E.T., norma en la que el legislador entiende que las consignaciones bancarias representan un ingreso que al menos genera un 50% de renta líquida. Indicó que no obstante lo anterior, la demandada determinó como ingresos por consignaciones la suma de \$125.962.000 sin que se asociaran costos o se tuviera como renta líquida el 50%.

Sostuvo que sancionar por inexactitud a la actora resulta contrario a la jurisprudencia del Consejo de Estado, pues debe tenerse en cuenta que *«si fue posible para el ente fiscalizador determinar ingresos y costos por fuera del denunciado rentístico, de tal manera que así como se tuvieron ingresos no denunciados, deben tenerse los costos no denunciados»*⁶.

OPOSICIÓN

La DIAN, a través de apoderada, se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos.

Explicó que en la respuesta al requerimiento, la demandante se opuso a la adición de ingresos así:

- \$15.025.000 corresponden al señor Juan Gregorio Mosquera por el pago parcial de un contrato de obra en la Institución Educativa Indalecio Pinilla.
- \$125.962.000 son ingresos recibidos por cuenta de terceros: la contribuyente explicó que la cuenta 144-06979-6 del Banco Davivienda se abrió a su nombre,

⁶ Fl. 56



cuando era empleada del señor Juan Gregorio Mosquera, para “perseguir” los contratos del Municipio de Cartago a través de la Cooperativa Nacional de Desarrollo de Entidades Territoriales – CONALDE que se suscribieron con el citado señor Mosquera, quien no podía abrir cuentas bancarias por estar reportado en centrales crediticias, por tanto, que el Banco era conocedor de que esa cuenta se emplearía para consignar mediante cheques girados al señor Mosquera únicamente los dineros correspondientes a dichos contratos y de allí se girarían los pagos de los gastos.

Precisó que en la etapa de investigación se recaudaron varios contratos celebrados por el señor Mosquera Sánchez con CONALDE, ACUAVALLE, Municipio de Santiago de Cali, frente a los cuales la demandada precisó que se aportaron otros contratos para soportar costos por dichos contratos pero en cuantías superiores a los ingresos que fueron objeto de investigación y no se aportaron otros soportes que permitieran constatar la causalidad y proporcionalidad. Agregó, que la mayoría de las personas con las cuales se celebraron dichos contratos no estaban inscritos en el RUT, razón por la cual se rechazaron en totalidad los costos.

Explicó que la demandante aportó la declaración extraprocesal del señor Mosquera Sánchez, documento que no es prueba idónea para demostrar ingresos recibidos por cuenta de terceros, además que dicha declaración es contradictoria pues cuando hace referencia al número de cuenta donde se consignaban los dineros de los contratos, cita el número 144-06939-6 el cual no corresponde a la cuenta informada por la actora. Agregó que en el año 2007 el señor Mosquera Sánchez realizó consignaciones en la cuenta de ahorros del Banco Granbanco (sic) No. 144-11324-8 a su nombre por pagos realizados por el Municipio de Santiago de Cali, cuenta que tuvo movimientos por la suma de \$146.110.000, lo cual no coincide con lo afirmado por la demandante sobre el hecho que no podía abrir cuentas bancarias.



Sostuvo que si bien se aportó la declaración de renta del año gravable 2007 presentada por el señor Mosquera Sánchez, no se allegaron soportes que permitieran demostrar que los ingresos declarados corresponden a los mismos que fueron consignados en la cuenta corriente abierta por la demandante para el manejo de dineros recibidos por contratos celebrados por el señor Mosquera Sánchez en el año 2007.

Con fundamento en el Concepto 071921 del 5 de octubre de 2005, reiterado en el Oficio 072333 del 7 de septiembre de 2009, en el que se señaló que el intermediario debe estar en capacidad de probar la calidad en que actúa y el motivo por el cual no incluyó en su declaración los valores que corresponden a las consignaciones o depósitos, así como el artículo 786 E.T., la demandada indicó que la actora no logró desvirtuar las glosas propuestas por la Administración, razón por la cual, además, es procedente la sanción por inexactitud.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Estimó el *a quo* que la demandante no elevó ante la Administración fiscal la solicitud de corrección de la declaración de renta del año gravable 2007, en la cual pretendía aumentar el saldo a favor, lo cual se evidencia en que la actora, al dar respuesta al requerimiento ordinario del 13 de abril de 2010, informa a la DIAN que el 9 de abril de 2010 presentó en el Banco Colmena declaración de corrección, es decir, que



incumplió las directrices trazadas en el artículo 589 E.T., por tanto, no le asiste razón a la actora al sostener que se vulneraron disposiciones constitucionales, dado que la corrección de la declaración es una norma de orden público y desconocerla equivale a transgredir el debido proceso de la administración tributaria.

En relación con la aplicación del artículo 100 de la Ley 21 de 1992 invocada por la demandante, respecto de la exclusión de IVA para quienes celebren contratos de obras públicas con entidades territoriales o descentralizadas del orden departamental y/o municipal, el Tribunal precisó que dicha exclusión se aplica a quienes firman el contrato y no se extiende a los subcontratistas. Indicó que en el caso, los contratos de obra pública de los cuales pretende hacer la exclusión la actora fueron firmados por CONALDE.

En cuanto a los costos que la demandante solicita sean tenidos en cuenta y que están soportados en contratos aportados al proceso por un total de \$270.000.000, el *a quo* resaltó que con dichos contratos se adquirieron materiales de construcción para las obras de la Calle 43 entre carrera 2 y 4, igual para el mantenimiento de la Institución Educativa Indalecio Pinilla. Sin embargo, la demandante en calidad de empleada del señor Juan Gregorio Mosquera, no era la persona indicada para efectuar las compras de bienes y servicios, pues según lo estipulado en la cláusula quinta de los contratos, era CONALDE directamente quien firmaría los contratos consistentes en gastos directos para la ejecución de la obra, lo cual deja en evidencia que ni el señor Mosquera Sánchez ni mucho menos la actora, podían soportar los costos y deducciones en su declaración de renta con las obras públicas realizadas y contratadas por el municipio de Cartago.

En relación con la aplicación de la renta presuntiva prevista en el artículo 755-3 E.T., el *a quo* hizo una relación de las consignaciones efectuadas a la cuenta bancaria de



la actora y precisó que casi todas fueron realizadas por el señor Mosquera Sánchez. Indicó el Tribunal que la demandante alegó que dichas consignaciones se hicieron en virtud de un contrato de trabajo suscrito con el Ingeniero Mosquera, en el que el objeto era que la demandante en calidad de contratista debía atender todos los asuntos relacionados con la parte administrativa de los contratos que el municipio tenía con CONALDE, en las cuales el señor Mosquera se desempeñaba como asistente de construcción.

El Tribunal explicó, con base en los anteriores medios de prueba, que si bien los dineros consignados en la cuenta de la contribuyente fueron depositados por el señor Mosquera, lo cierto es que no hayan una relación de que dichos pagos hayan sido utilizados para el pago de gastos indirectos de las obras contratadas con CONALDE, conforme se puede establecer en el contrato, donde se aprecia además que debía llevar la contabilidad de dichos gastos.

El *a quo* se refirió a la declaración extraprocésal rendida por el señor Mosquera Sánchez y a la ratificación hecha mediante testimonio en el presente proceso, para precisar que a pesar de que en la declaración dijo que no podía firmar como titular de una cuenta por estar reportado, en el testimonio reconoció que, para la fecha era titular de otra cuenta activa bajo el número 144113224-8, donde, además, se consignaron los emolumentos percibidos por la realización de los contratos del municipio de Cali, lo cual le resta veracidad a las declaraciones.

Resaltó el Tribunal que la actividad económica informada por la actora en la declaración de renta del año gravable 2007 fue el Código 7122 que corresponde a la actividad de alquiler de maquinaria y equipo de construcción y de ingeniería civil, lo que contradice la supuesta actividad de asalariada. Indicó que la actora no está



obligada a llevar contabilidad, pero no logra desvirtuar que los dineros consignados pertenezcan a terceros.

En relación con la sanción por inexactitud, el a quo precisó que si había lugar a su imposición pues omitió ingresos, incluyó costos y deducciones inexistentes, lo que derivó en un menor valor a pagar.

Finalmente, condenó en costas a la actora, conforme a lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** inconforme con la decisión del Tribunal, apeló la decisión con los argumentos que se resumen así:

Afirmó que la valoración de las pruebas fue muy restrictiva y rigurosa, pero de los medios probatorios se puede establecer la relación laboral con el señor Juan Gregorio Mosquera, prueba de ello es que el 19 de julio de 2007, la demandante fue víctima de un hurto, tal como consta en la denuncia que obra en el proceso. Insistió en la imposibilidad de aportar y controvertir las pruebas de la DIAN, por la inundación de la oficina y el archivo de la demandante, como consta en el certificado del CLOPAD.

Sostuvo que los anteriores hechos ayudan a entender el proceder de la demandante al tratar “afanosamente” de contestar el requerimiento y reconstruir la información, *«premura que la llevó a cometer varios errores, entre ellos: a) Admitir la existencia de un ingreso originado en la contratación con el Municipio de Cartago por la suma de \$168.433.523, siendo en realidad la suma de \$16.943.652, b) Buscar a los*



Contratistas y proveedores con quienes había trabajado para reconstruir los costos asociados a los contratos, situación que involucró la mezcla de costos de los contratos de CONALDE, el Ing. Juan Gregorio y los contratos propios. Esta actuación no puede mirarse como perniciosa, dañina, mal intencionada, (...), pues nadie que pretenda evadir su responsabilidad con el Fisco aceptaría un ingreso inexistente como fue el generado con el Municipio de Cartago».

Expuso que para el *a quo* perdió veracidad frente al juzgado la declaración bajo juramento presentada por el señor Mosquera Sánchez, porque manejó recursos en otra cuenta bancaria, como si manejar dineros en otra cuenta no fuera compatible con el miedo a ser embargado. Agregó que disponer de dineros en una segunda cuenta obedece a la necesidad de tener divididos los recursos para evitar que en un mismo embargo pierda toda la liquidez, por consiguiente, insistió en que se hizo una valoración muy restringida de los motivos que llevaron al señor Mosquera a tener otra cuenta, a eso se le debe llamar prudencia y no contradicción.

Ratificó el cargo expuesto en relación con la validez de la declaración de corrección.

Insistió en que dentro de las actuaciones de inspección y fiscalización, se aceptó la procedencia de la deducción por valor de \$58.390.000, para que sin argumento alguno simplemente se ignore al momento de expedir la liquidación oficial de revisión.

Manifestó que en el fallo apelado se valoró con excesiva rigurosidad cuando está demostrado que las consignaciones fueron hechas por el señor Mosquera Sánchez. Indicó que en la liquidación oficial se muestra claramente que la demandante obtuvo ingresos laborales que son consecuentes con el contrato de trabajo aportado al



proceso, simplemente que los ingresos laborales no fueron su actividad económica principal.

Señaló que la demandada no discutió el hecho de si la demandante estaba obligada o no a llevar contabilidad, ni impuso sanciones al respecto. Insistió en la necesidad de reconocer costos presuntos frente a las consignaciones para conservar el principio de que no puede haber ingreso sin un costo que se asocie.

Frente a la sanción por inexactitud sostuvo que debe tenerse en cuenta que la demandante tuvo que reconstruir la información perdida por fuerza mayor y en la premura cometió errores al aceptar ingresos y solicitar costos que se confundieron con los de su empleador y los de CONALDE.

Precisó que en la declaración inicial, la demandante declaró ingresos por \$25.460.000, pero con la información exógena obtenida por la DIAN y que motivó el proceso de fiscalización, el municipio de Cartago reportó erróneamente ingresos para la actora en la suma de \$169.433.523 cuando en realidad eran \$16.943.352, lo que significó un mayor ingreso de \$152.490.171. Agregó que los \$15.025.000 reportados por CONALDE, no fueron corroborados por la DIAN quien se limitó a enviar un oficio al informante sin obtener respuesta y quedó satisfecho con el hecho de no haberlo encontrado, sin buscar otros medios alternativos para hallar a su representante, ingreso frente al cual la demandante nunca ha aceptado como propio, para lo cual aportó pruebas para desvirtuarlo.

Señaló que de un total de \$185.019.166 reportado en información exógena, \$167.515.171 fueron erróneos, es decir, que solo quedan \$17.503.995 de diferencia frente a la declaración inicial, lo cual hubiera podido ser aclarado si la demandante



contara con todo su archivo desde el primer requerimiento o daría lugar a un impuesto a cargo y una sanción inferior a la propuesta en los actos demandados.

Finalmente, precisó que la demandante fue inducida a error por parte de la DIAN, el municipio de Cartago y de algunos de sus proveedores al reconstruir la contabilidad, además, fue 'coaccionada psicológicamente' por la información exógena, pero su actuar siempre ha estado libre de vicios, mala fe, temeridad o fraude.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** insistió en que la actora incumplió el procedimiento establecido en el artículo 589 E.T. para corregir la declaración, razón por la cual fue rechazada. Agregó que no proceden los costos solicitados por la suma de \$58.390.000, pues como lo precisó el Tribunal, la demandante no era quien desarrollaba ni firmaba los contratos para la compra de bienes y servicios para la ejecución directa de las obras, además porque los costos eran superiores a los ingresos objeto de investigación.

En relación con la presunción de ingresos por consignaciones bancarias, señaló que era a la demandante a quien correspondía demostrar que los dineros depositados en su cuenta bancaria pertenecían a un tercero, sin embargo, las pruebas aportadas no ofrecen certeza sobre las afirmaciones realizadas por la demandante, más aún cuando el testimonio del presunto propietarios de los depósitos no ofrece credibilidad.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir si son nulos los actos demandados, por medio de los cuales la Administración modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la demandante.

Validez de la declaración de corrección

De las pruebas aportadas al proceso, se advierte que el **4 de junio de 2008**, la demandante presentó declaración del impuesto de renta por el periodo gravable 2007, en el formulario 2107001663932 en la que registró ingresos netos por la suma de \$25.460.000, costos y deducciones por valor de \$410.000, rentas exentas de \$2.236.000, para una renta líquida gravable de \$22.814.000 y **saldo a favor de \$621.000**⁷.

Posteriormente, el **9 de abril de 2010** presentó en el Banco BCSC corrección a la anterior declaración, en el formulario 2107002383957, en la que liquidó ingresos netos de \$304.817.000, costos y deducciones por la suma de \$274.260.000, mantuvo las rentas exentas y registró una renta líquida gravable por la suma de \$28.321.000, para un impuesto sobre la renta de \$1.462.000, que con unas retenciones por \$1.529.000 y el saldo a favor del periodo anterior de \$621.000, dio como resultado un **saldo a favor de \$688.000** y liquidó sanción por corrección por la suma de \$292.000⁸.

⁷ Fl. 94 c.a. 2

⁸ Fl. 95 c.a. 2



Pues bien, como se advierte, la corrección presentada por la actora implicó un aumento del saldo a favor, en esas condiciones, el artículo 589 E.T. dispone lo siguiente:

ARTICULO 589. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR. <Artículo modificado por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995 El nuevo texto es el siguiente:> **Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos* años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.**

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

(...) (Negritas fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, el procedimiento previsto en la normativa tributaria para corregir una declaración en la que se aumenta el saldo a favor, debe elevarse solicitud ante la Administración, para que esta se pronuncie a través de una liquidación oficial de corrección dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de la solicitud, o si no se pronuncia en ese plazo, se entenderá que la declaración de corrección sustituye la inicial.

En el *sub examine*, es un hecho no discutido que la demandante no agotó el anterior procedimiento, por tanto, como lo precisó el Tribunal en la sentencia apelada, ni a los particulares ni a la Administración les está permitido omitir el cumplimiento de normas procesales, porque son de orden público y, por tanto, de obligatorio



cumplimiento. En este caso no es aplicable el artículo 228 de la Constitución Política, porque no puede dársele prelación a un derecho sustancial que no se ha demostrado, pues sin la liquidación de corrección de que trata el artículo 589 del Estatuto Tributario, el contribuyente no puede darle validez a una declaración que se presentó sin seguir oportunamente el trámite exigido⁹.

Entonces, como lo concluyó la DIAN en los actos demandados, la declaración presentada por la demandante sin cumplir el procedimiento legal establecido no produce ningún efecto, pues en esas condiciones, *«[e]stos denuncios no pueden adquirir firmeza, ni ser corregidos, tampoco son objeto de revisión por parte de la Administración, porque no producen ningún efecto vinculante»*¹⁰.

En esas condiciones, como lo decidió la Administración en los actos demandados, la liquidación privada que debe tenerse en cuenta en el proceso de fiscalización es la presentada el 4 de junio de 2008.

Hechos probados en el proceso

- La demandante presentó la **declaración de renta del año gravable 2007**, en la que liquidó ingresos por la suma de \$25.460.000 y costos y deducciones por valor de \$410.000¹¹.
- Mediante **requerimiento ordinario** del 20 de octubre de 2009, la DIAN le solicitó a la actora información detallada de los ingresos, costos, retenciones, entre otros¹².

⁹ En un asunto similar, la Sala se pronunció en sentencia del 4 de septiembre de 2003, Exp. 13447, M.P. Dra. Ligia López Díaz.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Fl. 2

¹² Fls. 7 a 8

- La contribuyente dio **respuesta al requerimiento ordinario**, en la que informó que en el año gravable 2007 había obtenido ingresos por la suma de \$284.910.199 (sic)¹³, los cuales discriminó así:

Ingresos por servicios y ventas a la Administración Cooperativa Nacional	\$15.025.000
Ingresos por servicios prestados al municipio de Cartago	\$169.433.523

Allegó como soporte de los costos, los que incurrió en la ejecución de los contratos de obra celebrados durante esa vigencia para la pavimentación de la Calle 43 entre carreras 2 y 4¹⁴ y por la obra de mantenimiento de cubiertas y cambio de puertas metálicas a los baños de la institución educativa Indalecio Pinilla¹⁵, por la suma de \$270.000.000.

- Con base en información exógena y la información recaudada en la **inspección tributaria**, la Administración expidió el **requerimiento especial** en el que determinó que los **ingresos reales** recibidos por la actora en el año gravable 2007, fueron de \$167.351.829, discriminados así:

Ingresos por consignaciones ¹⁶	\$125.962.000
Pagos del municipio de Cartago ¹⁷	\$16.943.352
Salarios	\$8.943.000
Administración Cooperativa Nacional ¹⁸ (CONALDE)	\$15.025.000
Otros	\$478.477

¹³ Fls. 23 a 24. Esta suma no coincide con los ingresos informados en la misma respuesta del requerimiento ordinario.

¹⁴ Contrato 14-175 de 2006 celebrado entre el municipio de Cartago y la Administración Cooperativa de Desarrollo de Entidades Territoriales – CONALDE, por la suma de \$79.248.140 (fls. 489 a 500 cdno. 2-2)

¹⁵ Contrato 14-176 de 2006 celebrado entre el municipio de Cartago y la Administración Cooperativa de Desarrollo de Entidades Territoriales – CONALDE, por la suma de \$336.447.420. (fls. 248 a 259 cdno. 2-1)

¹⁶ Según información exógena obtenida en la respuesta a un requerimiento enviado al Banco Davivienda. (fl. 153 cdno. 2)

¹⁷ Los pagos del municipio de Cartago se originan en contratos de obra para reparación de pavimento de la Carrera 4 entre calle 13 y 14 y el bacheo de la calle 20 carrera 8 y 8 bis. (fls. 30 a 31)

¹⁸ Según reporte de información exógena.

TOTAL	\$167.351.829
-------	---------------

Al respecto, debe precisarse que desde la visita efectuada por la DIAN a la demandante, se indicó que el Municipio de Cartago reportó erróneamente en la información exógena que los pagos a la actora eran por la suma de \$169.433.523, situación que fue corregida por el mismo municipio¹⁹, razón por la cual, si bien la actora aceptó dicha suma en la respuesta al requerimiento ordinario, en la actuación administrativa se tuvo en cuenta el valor real, esto es, la suma de \$16.943.352, razón por la cual no le asiste razón a la demandante en insistir en que la DIAN adicionó como ingresos la suma erróneamente informada por el Municipio de Cartago.

Respecto de los ingresos de la Administración Cooperativa Nacional, por la obra mantenimiento de cubiertas y cambio de puertas metálicas a los baños de la IED Indalecio Pinilla, adicionó dichos ingresos que consideró renta líquida, pues los costos soportados por la actora excedían el valor del contrato.

- En la Liquidación Oficial de Revisión se mantiene la adición de ingresos y el rechazo de costos.

Precisado lo anterior, la Sala advierte que la discusión planteada por la demandante tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción se contrae a controvertir: i) la adición de ingresos por: consignaciones bancarias [\$125.962.000] y por pagos recibidos de CONALDE [\$15.025.000]; ii) el rechazo de los costos por valor de \$58.390.000 que si bien fueron aceptados no fueron incluidos y por no asociar costos a las consignaciones bancarias como lo prevé el artículo 755-3 E.T. y iii) la sanción por inexactitud.

¹⁹ Fl. 29



- **Ingresos por consignaciones bancarias** [\$125.962.000]: La actora ha sostenido que los ingresos adicionados fueron recibidos para terceros, toda vez que la cuenta corriente 144-06979-6 de Davivienda fue abierta para consignar los dineros que recibía el señor Juan Gregorio Mosquera, en virtud de contratos de obra celebrados con el municipio de Cartago a través de CONALDE, toda vez que el señor Mosquera no podía tener cuentas bancarias al estar reportado en centrales crediticias.

La DIAN sustenta esta glosa con la respuesta al requerimiento de información presentada por el Banco Davivienda y de la revisión del extracto de la cuenta bancaria en el que se advierten consignaciones en efectivo realizadas en la cuenta corriente de la actora, por el valor adicionado. La Administración no aceptó los argumentos de la demandante, por cuanto verificó que en el año 2007, el señor Juan Gregorio Mosquera tenía otra cuenta activa donde también realizó depósitos provenientes de los contratos suscritos con el municipio de Cali.

Pues bien, de las pruebas aportadas al proceso frente a esta glosa, se advierte lo siguiente:

- Que entre la actora y el señor Juan Gregorio Mosquera Sánchez se suscribió un contrato de trabajo el **1º de marzo de 2007**, en el que la demandante en su condición de empleada del señor Mosquera Sánchez debía **«Atender todos los asuntos que se relacionen con la parte administrativa de los contratos que el Municipio tiene con CONALDE, en las cuales el empleador se desempeñe como Asistente Técnico»²⁰**.
- Que el **26 de julio de 2007**, la actora abrió la cuenta corriente 144069796 en el Banco Davivienda, entidad que certificó que a dicha cuenta «se anexaron

²⁰ Fls. 213 a 214 cdno. 2-1

como soportes los **contratos de obra No. 14-175 de 2006 y 14-176 de 2006**, en respaldo de la procedencia de los dineros allí recaudados. El contratante es el Municipio de Cartago y el contratista es la *Cooperativa Nacional de Desarrollo de Entidades Territoriales*»²¹.

- Que el señor Juan Gregorio Mosquera Sánchez suscribió en el año 2007 contratos denominados «**Orden de Asistencia de Construcción**» para ejecutar los contratos de obra No. 14-175 de 2006 y 14-176 de 2006, en los que en su condición de «**Asistente de Construcción**» se obligó a «*iniciar y ejecutar, bajo la dependencia y subordinación técnica, jurídica, administrativa y financiera de CONALDE, la Asistencia Técnica de Construcción que se indica en seguida (...)*».

Los contratos con CONALDE son los siguientes:

Tipo	Contrato origen	Fecha de inicio	Fecha de entrega	Fl.
Orden de Asistencia Técnica de Construcción COOP-EJE-023/07	14-176 del 10 de noviembre de 2006 suscrito entre el Municipio de Cartago y CONALDE ²²	7/02/07 ²³	10/10/07 ²⁴	283
Orden de Asistencia Técnica de Construcción COOP-EJE-	14-175 del 9 de noviembre de 2006 suscrito entre el Municipio de Cartago y CONALDE ²⁵	12/04/07 ²⁶	09/09/07 ²⁷	510

²¹ Fl. 232 cdno. 2-1. La DIAN acepta en la liquidación oficial de revisión, que la información sobre la procedencia de los ingresos, es un requisito interno de los bancos para controlar los depósitos en las entidades financieras.

²² Para el mantenimiento de cubierta y cambio de puertas metálicas de los baños del centro educativo Indalecio Pinilla.

²³ Fl. 306

²⁴ Fl. 293

²⁵ Para la pavimentación en concreto rígido en la calle 43 entre carreras 4 y 2, vía de acceso al centro educativo Indalecio Pinilla.

²⁶ Fl. 563

Tipo	Contrato origen	Fecha de inicio	Fecha de entrega	Fl.
022/07				

En ambos contratos se estipuló lo siguiente:

➤ **Cláusulas Tercera y Quinta:**

«CLÁUSULA TERCERA. GASTOS INDIRECTOS. DESTINACIÓN DE LOS DINEROS. El valor de la presente orden será destinado únicamente para los gastos de obra indirectos en que incurra el ASISTENTE DE CONSTRUCCIÓN para dirigir y ejecutar la obra, los cuales se distribuyen de la siguiente forma: a) GASTOS PERSONALES. Sueldos, salarios, honorarios, viáticos y parafiscales para todo el personal calificado, técnico, administrativo y operativo, (...). b) GASTOS GENERALES. Arrendamientos, gastos de viaje, transporte, alquiler de computadores, alquiler de vehículos, gastos de transporte aéreo, correo, pago de servicios públicos (...), compra de papelería y demás elementos requeridos (...) c) IMPREVISTOS. (...).»

«CLÁUSULA QUINTA. PRESUPUESTO DE OBRA. GASTOS DIRECTOS. Para el desarrollo de la presente Orden de Asistencia Técnica, el Asistente de Construcción se obliga con CONALDE a seleccionar bajo su responsabilidad a los proveedores de bienes y servicios necesarios requeridos para cumplir con las especificaciones técnicas, cantidades, unidades de medida y calidades que conforman los ítems descritos en la cláusula primera de la presente ORDEN. Para este efecto, el Asistente de Construcción aportará a CONALDE los documentos necesarios para realizar los pagos correspondientes a los proveedores de bienes y servicios, con los cuales CONALDE celebrará directamente los contratos que se requieran para la ejecución de la obra, así mismo la relación de pagos por concepto de gastos de administración e imprevistos a través de formatos establecidos por CONALDE, en donde se relacionará el concepto, el beneficiario y el valor a girar, para este efecto deberá enviar a las oficinas de CONALDE las facturas y demás soportes correspondientes a dicha solicitud».

- El señor Juan Gregorio Mosquera Sánchez en el testimonio rendido ante el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, afirmó lo siguiente:

«Testigo: La vinculación de la señora Elizabeth, ella era trabajadora la contraté como trabajadora mía, era mi supervisora de trabajo, **se hicieron consignaciones a la cuenta de la supervisora porque legalmente en ese momento yo tenía problemas con el Banco Bancafé, y tenía temor de perder el bien que yo tenía porque en ese preciso instante si veían dinero en mi cuenta podían embargar, entonces yo no podía dejar que esos dineros fueran embargados porque entonces se pararía el objeto por el que esos dineros fueron dados a CONALDE.** Explíqueme al Despacho si dentro de las actividades de supervisión de obras, la señora Rodríguez Quintero tenía la administración de dineros en las obras en las que usted realizaba la labor de asistente de construcción? Testigo: **Ella era la encargada de hacer el pago de los empleados el pago de servicios públicos y los pagos indirectos de salarios,** era la que iba a los almacenes para sacar las facturaciones de los materiales, que esas facturación eran solicitadas por Conalde pero iban directamente a Conalde (...). Precísele al despacho cuál era el medio de pago utilizado por Conalde y el Municipio de Cali, y a quién se hacía dicho pago. Testigo: El proceso de pago era el siguiente, se hacían las facturaciones de los servicios (...) de los materiales que se necesitaban esos se mandaba a Conalde y Conalde le daba el visto bueno luego llamaba al proveedor al que ellos hubiesen escogido e inmediatamente le hacían la compra y le mandaban los cheques de pago directamente a esas entidades, nosotros no manejábamos prácticamente dinero, solamente el pago de indirectos, salario, que eran arriendo, papelería y todas estas cosas. **Conforme a lo dicho anteriormente, sírvase explicar si una vez que usted recibía los cheques los consignaba de manera inmediata y en el mismo banco a la cuenta de la señora Elizabeth Rodríguez Quintero?** Testigo: eso es correcto, Conalde me consignaba en la cuenta que yo tenía en la cuenta de ahorro e inmediatamente y se la pasaba a la señora Elizabeth que ella tenía cuenta para no entorpecer las labores por el motivo ya expuesto anteriormente. Indique si para el año 2007, usted era titular de cuenta bancaria en el Banco Bancafé? Y en caso afirmativo precise si le consignaron dineros en esa cuenta de los contratos realizados en los Municipios de Cartago y Cali. Testigo: **Es cierto Conalde me consignaba en la cuenta Bancafé e inmediatamente como se pretendía que esos dineros no permanecieran mucho tiempo e inmediatamente le consignaba a la supervisora Elizabeth, para que ella retirara esos dineros para que pagara los indirectos»²⁸.**(Negritas fuera de texto)

²⁸ Fls. 117 a 119 cp

- Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la demandante aporta copia de las consignaciones realizadas a la cuenta corriente de Davivienda y los extractos en los que constan las consignaciones que fueron adicionadas en la actuación demandada, de los que se extraen los siguientes valores:

Fecha	Valor	Persona que consigna/soporte del movimiento bancario según extractos	Fl.
26/07/07	\$500.000	María Elizabeth Rodríguez	29
27/07/07	\$21.238.800	Juan Gregorio Mosquera	235
24/08/07	\$27.397.900	Juan Gregorio Mosquera	235
31/08/07	\$8.514.000	Juan Gregorio Mosquera	238
13/09/07	\$5.793.000	Juan Gregorio Mosquera	241
21/09/07	\$13.513.000	Juan Gregorio Mosquera	241
22/10/07	\$23.500.000	María Elizabeth Rodríguez	243
20/11/07	\$520.000	Consignación en efectivo	163
22/12/07	\$11.320.000	Juan Gregorio Mosquera	246
04/12/07	\$8.063.000	Juan Gregorio Mosquera	246
20/12/07	\$5.600.000	Movimiento recibido interbancario	166
TOTAL	\$125.959.700		

De acuerdo con las pruebas que obran en el expediente, se concluye que entre el señor Mosquera Sánchez y la actora existió un vínculo laboral, en el que la demandante se encargaba de gestionar la parte administrativa y, concretamente, de realizar algunos de los pagos que debía hacer el señor Juan Gregorio Mosquera Sánchez, como Asistente de Construcción en dos contratos celebrados con CONALDE, entidad que le consignaba dineros al señor Mosquera y que servían para el pago de “gastos indirectos” necesarios para adelantar las obras contratadas por el municipio de Cartago, tal y como se advierte de los formatos aportados y en los que CONALDE emite órdenes de pago al señor Mosquera y que obran a folios 369 a 552, para atender pagos de salarios y prestaciones a personas vinculadas con las obras. El manejo de los recursos que tuvo a cargo el señor Mosquera durante dichos contratos, se evidencia así:



Contrato	Valores	Fecha (mm/aa)	Fl.
Orden de Asistencia Técnica de Construcción COOP-EJE-023/07	\$2.322.454	08/07	369
	\$3.009.838	08/07	370
	\$20.160.000	08/07	371
	\$1.381.415	08/07	371
	\$11.535.000	08/07	371
	\$14.800.000	08/07	373
	\$20.897.003	08/07	374
	\$16.048.570	08/07	376
	\$24.853.375	08/07	379
	\$32.688.000	09/07	382
	\$28.090.725	05/07	426
	\$48.410.418	07/07	428
Orden de Asistencia Técnica de Construcción COOP-EJE-022/07	\$36.495.970	08/07	521
	\$10.821.605	04/07	526
	\$41.195.000	08/07	552

También está probado que la demandante abrió una cuenta corriente en el Banco Davivienda, con el fin de manejar los dineros provenientes de los dos contratos suscritos por Juan Gregorio Mosquera con CONALDE y el señor Mosquera acepta y así está demostrado, que consignó en la cuenta de la demandante dichos dineros.

Pues bien, de acuerdo con lo argumentado por la demandante, la Sala resalta que los contratos que fueron suscritos por el señor Juan Gregorio Mosquera con CONALDE, según los documentos aportados por la actora, fueron ejecutados entre



los meses de **febrero y octubre de 2007**, como se indicó en el cuadro de los contratos, por tanto, valoradas las pruebas aportadas en conjunto, se demuestra que, por lo menos, las consignaciones efectuadas por el señor Juan Gregorio Mosquera mientras estuvieron en ejecución los contratos *No. 14-175 de 2006 y 14-176 de 2006* con CONALDE, esto es, las realizadas entre el 27 de julio y el 10 de octubre de 2007, por valor de **\$76.456.700** [sombreadas en el cuadro], corresponden a dineros que, como lo ha sostenido la demandante, fueron recibidos para terceros, porque en virtud de su trabajo con el señor Mosquera atendía las situaciones administrativas derivadas de dichos contratos, pues en ninguna parte se advierte que la actora haya actuado directamente como contratista de CONALDE.

Para la Sala lo anterior no queda desvirtuado, como lo sostuvo la DIAN, por el solo hecho que el señor Juan Gregorio Mosquera tuviera otra cuenta en el Banco Bancafé, pues las pruebas permiten relacionar el hecho de las consignaciones efectuadas y los contratos suscritos por CONALDE, argumento en el que ha sido consistente no solo la demandante sino el señor Mosquera Sánchez para definir el origen de los ingresos consignados en la cuenta.

No obstante lo anterior, los argumentos y pruebas aportadas no permiten desvirtuar la glosa frente a las consignaciones que fueron realizadas con posterioridad a la fecha de terminación o de entrega de obra de los contratos de CONALDE, ni las que fueron realizadas por la propia demandante, pues ya no se advierte que tengan relación con los hechos alegados, es decir, con el manejo de los dineros que tenía el señor Mosquera durante la ejecución de los contratos con CONALDE, por lo que frente a estas por el valor de \$49.505.300²⁹ se mantiene la adición de ingresos.

²⁹ Resulta de la diferencia entre el valor total de las consignaciones que no se aceptan como ingresos recibidos para terceros y la suma glosada en los actos demandados. (\$125.962.000)



Debe precisarse que si bien la actora aportó otros contratos de obra que suscribió el señor Mosquera Sánchez, para justificar las consignaciones realizadas en su cuenta corriente, tales documentos no sirven para sustentar que esas consignaciones fueran recibidas para terceros por lo siguiente:

- Obra contratada por ACUAVALLE [valor: \$33.832.874]: fue entregada antes de la fecha de la apertura de la cuenta de la demandante [26/07/07], pues la fecha de ejecución de la obra, según actas de inicio y de entrega que aparecen a folios 571 y 686, se advierte que fue realizada entre el 25 de febrero de 2007 y el 27 de marzo de 2007.
- En relación con los contratos SIV 4151.1.1.14-162/06, y SIV 4151.1.1407-161/06 y SIV 4151.1.1407-164/06 celebrados con el municipio de Santiago de Cali, aunque se ejecutaron durante el año 2007, se demuestra, como lo concluyó la Administración en los actos demandados, que:

SIV 4151.1.1.14-162/06	Pago realizado por \$12.703.536 el 26 de diciembre de 2007 (fl.722)	Por la fecha de pago no se advierte que esté incluida en las consignaciones realizadas en la cuenta de la demandante. La última consignación del señor Mosquera fue del 22 de diciembre de 2012 según cuadro de consignaciones.
SIV 4151.1.1407-161/06	Tiene acta final de entrega de obra el 19 de julio de 2007	La fecha de terminación de la obra es anterior a la fecha de apertura de la cuenta de la demandante. [26/0707]
SIV 4151.1.1407-164/06	La obra fue entregada el 12 de mayo de 2007 (fl. 751)	La fecha de entrega de la obra es anterior a la fecha de apertura de la

		cuenta de la demandante. [26/0707]
--	--	---------------------------------------

Frente a esta glosa, la Sala advierte que no es procedente aplicar el artículo 755-3 E.T., como lo solicita la demandante, por cuanto, es un hecho no discutido por la DIAN que la actora no estaba obligada a llevar contabilidad, y para estos casos, la presunción opera si los ingresos adicionados fueron consignados en cuentas de terceros, aspecto que no corresponde a lo debatido en el *sub examine*³⁰.

- **Adición de ingresos recibidos de CONALDE** [\$15.025.000]: En los actos demandados, la DIAN precisó que tomó como base el reporte de información exógena reportada por terceros, por el año gravable 2007, en el que se determinaron ingresos a nombre de la contribuyente por el valor de \$15.025.000 recibidos de CONALDE. La demandante ha alegado que esos ingresos corresponden al señor Juan Gregorio Mosquera Sánchez y que la DIAN no debió conformarse con el reporte de información exógena, pues aunque quiso confirmar dicha información se limitó a enviar un requerimiento ordinario a CONALDE, entidad que no dio respuesta.

Frente a esta adición de ingresos, la Sala observa que, contrario a lo sostenido en el recurso de apelación, la actora admitió haber recibido el valor adicionado al responder el requerimiento ordinario como se observa a folio 24 c.a. 2 y, de acuerdo con el artículo 751 E.T. tal manifestación se considera una confesión, que puede ser desvirtuada con «*la prueba de error o fuerza sufridos por el confesante, dolo de un tercero, o falsedad material del escrito contentivo de ella*».

La demandante ha aducido que debido a que perdió su archivo contable y documentos en una inundación que se presentó el 28 de noviembre de 2008 en el

³⁰ Sentencias del 13 de junio de 2011, Exp. 17983, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 1º de junio de 2016, Exp. 19877, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras.



sótano del centro comercial “Santa Lucía” lugar donde tiene su oficina³¹, se vio obligada a aceptar ingresos y cometer errores al contestar el requerimiento.

Para la Sala, la situación descrita por la actora no permite sustentar la existencia de error para desvirtuar lo afirmado al contestar el requerimiento ordinario, pues la falta de documentos no necesariamente conduce a aceptar ingresos que no han sido recibidos, en todo caso, debe advertirse que la demandante no hizo ningún esfuerzo probatorio, para discriminar o indicar si el valor adicionado hacía parte de las consignaciones bancarias que fueron adicionadas por la DIAN o para demostrar que ese ingreso fue recibido por el señor Mosquera.

Rechazo de costos

La Sala observa que en el acta de inspección tributaria y en el requerimiento especial, frente a los costos, la Administración afirmó lo siguiente:

- ✓ Que, en virtud del artículo 87 E.T., se aceptaba el 50% de costos por los pagos efectuados por el municipio de Cartago, es decir, la suma de \$8.471.676. Sin embargo, estos costos no fueron incluidos en los actos demandados.

- ✓ En relación con los costos soportados en la respuesta al requerimiento ordinario con los contratos aportados, precisó que *«superan el valor de los ingresos que son objeto de investigación, no está demostrada la relación de causalidad y proporcionalidad de dichos costos frente a esos ingresos (...) y al mismo tiempo la mayoría de personas con las cuales se realizaron los contratos no se*

³¹ Allegó certificación del Comité para la Prevención y Atención de Desastres del Municipio de Cartago Valle (fl. 14)



encontraban inscritos en el RUT»³². No obstante lo anterior, precisó que de los costos soportados solo se aceptaría la suma de \$58.390.000, porque cumplen con el artículo 177-2 literal c) E.T. No obstante lo anterior, los costos antes señalados no fueron incluidos en la liquidación oficial de revisión ni con ocasión del recurso de reconsideración.

Pues bien, la Sala advierte que el renglón de costos de la declaración privada de la demandante, se liquidó un valor de \$410.000 y la liquidación de revisión lo disminuyó a \$320.000, decisión que se mantuvo en el recurso de reconsideración, pero en ninguno de los actos se expusieron los motivos respecto de esta modificación.

Se observa que el análisis de los costos surgió de la respuesta dada por la contribuyente al requerimiento ordinario, en el que informó ingresos por la suma de \$284.910.199 y sustentó costos por valor de \$270.000.000 con unos contratos de suministro de materiales y de obra que la actora como contratante suscribió con diferentes contratistas, sin embargo, debe resaltarse que a pesar de que la demandante informó esos ingresos, la DIAN no tuvo en cuenta esa información para adicionarlos en los actos demandados, pues en estos la adición se circunscribió a las consignaciones bancarias.

Los costos informados por la contribuyente fueron desechados entre otras razones, porque no correspondían a los ingresos que eran objeto de investigación, esto es, las consignaciones bancarias. En todo caso, revisados dichos contratos se advierte que los objetos de los contratos tenían relación con suministro de materiales o manejo de escombros de la obra por pavimentación de la Calle 43 entre las carreras

³² FI 179 cdno. 2



2 y 4 y mantenimiento de cubiertas y puertas metálicas de la institución educativa Indalecio Liévano, es decir, corresponden a los objetos de los contratos que fueron suscritos entre el municipio de Cartago y CONALDE, en los que el señor Mosquera fue asistente de construcción, por tanto, no pueden ser solicitados como costos de la actora.

No obstante lo anterior, la Sala considera procedente reconocer costos del 50% previstos en el artículo 87 E.T., derivados de los contratos de obra con el Municipio de Cartago, pues constan las órdenes de pago y por los cuales le fueron adicionados ingresos a la demandante por la suma de \$16.943.352.

En relación con la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que en la declaración privada no fueron incluidos la totalidad de ingresos percibidos en el año gravable 2007, la sanción debe mantenerse y liquidarse de acuerdo con las modificaciones que en esta providencia se aceptan.

La Sala advierte que la Administración calculó en la liquidación oficial demandada el valor correspondiente al anticipo, sin embargo esta Corporación ha precisado que tal modificación no puede hacerse *«porque cuando la DIAN formula la liquidación oficial, lo más seguro es que el contribuyente ya haya liquidado y pagado el impuesto correspondiente al periodo gravable respecto del cual se hizo el pago anticipado. De suerte que, para la Sala, en las circunstancias anotadas, el anticipo pierde su condición de pago anticipado del impuesto para convertirse en un impuesto causado y consolidado, exigible por parte del Estado. De manera que, la DIAN puede revisar el impuesto correspondiente, pero ya no el anticipo y, para el*

efecto, puede formular liquidación oficial de revisión respecto del denunciado rentístico correspondiente»³³.

Por todo lo anterior, prospera parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la demandante. En consecuencia, se anularán parcialmente los actos demandados y se tendrá como liquidación del impuesto de renta por el año gravable 2007, la que se realiza a continuación:

Conceptos	Declaración privada	liq. oficial de revisión	Liquidación C:E
Total Patrimonio Bruto	28.000.000	28.000.000	28.000.000
Total patrimonio Liquido	28.000.000	28.000.000	28.000.000
Salarios y demás pagos laborales	8.943.000	8.943.000	8.943.000
Ingresos por Honorarios, comisiones y servicios	16.517.000	158.409.000	66.020.000
Total Ingresos recibidos	25.460.000	167.352.000	74.963.000
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	0	202.000	202.000
Total Ingresos Netos	25.460.000	167.150.000	74.761.000
Otros costos y deducciones	410.000	320.000	8.792.000
Total costos y deducciones	410.000	320.000	8.792.000
Renta Liquida del ejercicio	25.050.000	166.830.000	65.969.000
Renta Liquida	25.050.000	166.830.000	65.969.000
Renta presuntiva	300.000	300.000	300.000
rentas exentas	2.236.000	1.403.000	1.403.000
Rentas gravables	0	0	0
Renta Liquida gravable	22.814.000	165.427.000	64.566.000
Impuesto sobre la renta liquida	0	43.535.000	10.528.000

³³ Sentencia del 10 de mayo de 2010, Exp. 17450, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras.



gravable			
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	0	43.535.000	10.528.000
Total Impuesto a cargo	0	43.535.000	10.528.000
Anticipo por el año gravable 2007	0	0	0
Saldo frv sin sol dev o comp. año 2006/saldo frv per fis ant.	621.000	621.000	621.000
Total retenciones año gravable 2007	0	1.529.000	1.529.000
Anticipo por el año gravable 2008	0	9.355.000	0
Saldo a pagar por impuesto	0	50.740.000	8.378.000
Sanciones	0	67.210.000	14.399.000
Total saldo a pagar	0	117.950.000	22.777.000
o total saldo a favor	621.000	0	0

Finalmente, en relación con la condena en costas, teniendo en cuenta que prosperan parcialmente las pretensiones de la demanda, no se proferirá condena, con fundamento en el numeral 5º del artículo 365 CGP.

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

F A L L A

1. **REVÓCASE** la sentencia del 13 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,



2. **ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 212412011000025 del 17 de mayo de 2011 y la Resolución 000010 del 7 de mayo de 2012, mediante las cuales la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN modificó la declaración privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la contribuyente María Elizabeth Rodríguez Quintero.

3. A título de restablecimiento del derecho, **FÍJESE** como valor a pagar por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, a cargo de la contribuyente María Elizabeth Rodríguez Quintero la suma de VEINTIDÓS MILLONES SETECIENTOS SETENTA Y SIETE MIL PESOS M/CTE (\$22.777.000).

4. **NIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda.

Se reconoce personería para actuar al doctor Edwin Mauricio Torres Prieto, en los términos del poder conferido por la demandada.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ