

Sentencia 25959

CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIERREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., siete (7) de abril de dos mil veintidós (2022)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho

Radicación 41001-23-33-000-2015-00923-01 (25959)

Demandante JAIME PULIDO PARRA

Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN

Temas Impuesto sobre la renta. Año 2010. Adición de ingresos. Valor probatorio de la información exógena. Retención en la fuente sobre pagos laborales como requisito de deducibilidad. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 23 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que resolvió:

«PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación oficial N°. 132412014000026 del 16 de mayo de 2014 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Neiva, por medio de la cual se modificó la Liquidación Privada de Impuesto sobre la Renta y Complementarios año gravable 2010.

Igualmente se declara la nulidad parcial de la resolución N° 1320120150000026 del 30 de abril de 2015 por el (sic) cual se resuelve el recurso de reconsideración, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SEGUNDO: Como restablecimiento del derecho la liquidación oficial del Impuesto sobre la Renta y Complementarios año gravable 2010, del demandante, queda conforme se estableció en la parte motiva (Párrafo 60) Liquidación del Tribunal.

TERCERO: En firme la presente decisión archívese la actuación. Lo anterior una vez hechas las anotaciones en el software de gestión».

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 10 de agosto de 2011, Jaime Pulido Parra presentó su declaración de renta del año gravable 20101, la cual corrigió el 16 de febrero de 20122.

Previo requerimiento especial³, la DIAN modificó la declaración privada del demandante, mediante Liquidación Oficial de Revisión Nro. 132412014000026 del

16 de mayo de 2014, en el sentido de (i) adicionar ingresos por valor de \$6.585.000 por concepto de «Honorarios, comisiones y servicios», (ii) desconocer \$94.673.000 por «Otros costos y deducciones» y (iii) aumentar en \$45.000 el valor de la retención en la fuente. Los \$94.673.000 a desconocer a título de «Otros costos y deducciones» estaban compuestos así: \$49.873.000 correspondientes a bonificaciones pagadas por el actor a favor de sus trabajadores, que se rechazaban por no haberse practicado retención en la fuente y no haber observado el tope del 40% para los aportes a la seguridad social previsto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, y \$44.800.000 por concepto del costo de una camioneta por incumplir los requisitos generales de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario. Estas modificaciones dieron lugar a un mayor impuesto a cargo de \$32.093.000 y a una sanción por inexactitud de \$51.277.000, para un total saldo a pagar de \$82.725.000.

El 18 de julio de 2014, el actor interpuso recurso de reconsideración⁵ el cual fue resuelto mediante la Resolución No.132012015000006 del 30 de abril de 2015, en el sentido de confirmar parcialmente la liquidación recurrida, pues se levantó la adición de ingresos en cuantía de \$4.500.000, quedando la glosa en la suma de \$2.085.000 y se eliminó la retención en la fuente por \$45.000 asociada a dicho ingreso. En consecuencia, se fijó un mayor impuesto a cargo de \$30.606.000 y una sanción por inexactitud de \$48.970.000.

ANTECEDENTES PROCESALES

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 C.P.A.C.A.), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones⁷:

«1. Que se declare la nulidad total de la Liquidación de Revisión No.132412014000026 del 16 de mayo de 2014, por la cual se determinó el impuesto de renta correspondiente al año 2010 y la sanción de inexactitud impuesta, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas de Neiva, a cargo del señor JAIME PULIDO PARRA.

2. Que se declare la nulidad total de la Resolución No.132012015000006 del 30 de abril de 2015, por medio de la cual se impartió confirmación a la mencionada Liquidación Oficial de Revisión.

3. Que como consecuencia de las pretensiones anteriores y a título de Restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración de renta y complementarios del año 2010».

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 29, 83, 95 numeral 10, 209 y 338 de la Constitución Política, 87-1, 107, 108, 177, 381 y 771-2 del Estatuto Tributario y 30 de la Ley 1393 de 2010.

Como concepto de la violación expuso lo siguiente:

1. Adición de ingresos por \$2.085.000, diferencia reportada en la información exógena por la sociedad Continental Automotora S.A.

Señaló que, desde la respuesta al requerimiento especial y con fundamento en la contabilidad, se manifestó que los ingresos por fletes por valor de \$2.085.000 fueron reflejados en la «Cuenta Fletes Varios», cuyo valor es de \$74.132.000, de modo que el servicio fue contabilizado y sobre él se tributó en el año 2010.

Precisó que para la adición de ingresos, la administración tuvo en cuenta la información exógena, la cual no verificó directamente con los libros de contabilidad. En esa medida, dijo que, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la información exógena no constituye plena prueba, por lo que puede ser desvirtuada con otros elementos de juicio que, en este caso, son la contabilidad y la declaración de renta.

2. Rechazo de deducciones, por valor de \$49.873.000.

Planteó que las expensas correspondientes a bonificaciones laborales por la suma de \$49.873.000 cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. En adición, sostuvo que la DIAN rechazó este gasto porque no practicó la retención en la fuente, conforme con el artículo 87-1 del Estatuto Tributario. Sin embargo, adujo que esa exigencia no le era aplicable, ya que no tiene la calidad de agente retenedor, pues no cumple con lo previsto en el artículo 368-2 ibídem.

Explicó que el gasto bajo análisis no es constitutivo de salario, de conformidad con los artículos 128 del Código Sustantivo del Trabajo, de ahí que, para su deducibilidad en el impuesto a la renta, no era obligatorio acreditar el pago de los aportes parafiscales.

3. Rechazo de costo de camioneta por valor de \$44.800.000.

Explicó que la administración rechazó este costo, con base en los artículos 107, 177 y 771-2 del Estatuto Tributario. Sin embargo, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, se precisó y demostró que la camioneta fue adquirida el 24 de octubre de 2007, por \$64.000.000, según la factura Nro. 7422 emitida por la sociedad CAESCA, suma que constituye el precio de compra y/o costo. Asimismo, sostuvo que el vehículo fue enajenado por \$44.800.000, valor que fue declarado como costo en el denuncia privado, con fundamento en el artículo 71 del Estatuto Tributario. Indicó que esto era procedente, pues el activo estuvo en su poder por más de 2 años y su costo fiscal fue superior al de la venta.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud.

Afirmó que su declaración de renta no contiene las conductas sancionables por el artículo 647 del Estatuto Tributario, ya que no se incluyeron costos y deducciones inexistentes que determinen un menor valor a pagar, en tanto que, como lo indicó, estos resultan procedentes y ajustados a la normativa tributaria.

Oposición de la demanda

La parte demandada contravirtió las pretensiones de la actora con fundamento en las siguientes razones:

En lo que tiene que ver con la adición de ingresos por \$2.085.000, dijo que esa decisión no se había basado únicamente en la información exógena reportada por la sociedad Continental Automotores S.A., sino que también se tuvo en cuenta la respuesta dada por el contribuyente al requerimiento especial, en la que este afirmó que la suma en discusión bien pudo haberse incluido en el rubro de «fletes varios o fletes pendientes por determinar». En ese sentido, precisó que como el contribuyente había aceptado el ingreso, ahora no puede pretender cuestionarlo con el argumento de que la administración solo tuvo en cuenta la información exógena, a la luz del artículo 723 del Estatuto Tributario.

Agregó que, al tener la carga de la prueba, el actor debió demostrar que efectivamente registró los \$2.085.000 en su contabilidad. Sin embargo, señaló que ni en sede administrativa ni judicial el contribuyente acreditó lo afirmado, pues no se enviaron los documentos necesarios para el efecto.

En lo que tiene que ver con el rechazo de deducciones por \$49.873.000 por concepto de bonificaciones pagadas por el actor a sus empleados, explicó que, a la luz del artículo 87-1 del Estatuto Tributario, para que estas erogaciones sean deducibles es necesario haber practicado la correspondiente retención en la fuente, obligación que en este evento no se cumplió.

Con fundamento en los conceptos Nro. 0700878 del 10 de septiembre de 1998 y Nro. 050225 del 13 de agosto de 2013, aseveró que no se requiere tener la calidad de comerciante para poder efectuar la retención en la fuente sobre los pagos por concepto de salarios y demás emolumentos de la relación laboral. Así, concluyó que, como no se practicó la retención en la fuente sobre las bonificaciones, éstas deben ser rechazadas.

Sobre la misma expensa indicó también que las bonificaciones pagadas fueron superiores al valor de los salarios cancelados durante el año 2010, con lo cual se desconoció lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, que consagra que las bonificaciones ocasionales no deben ser superiores al 40% del total de lo remunerado. En esa medida, sostuvo que el actor no pagó la totalidad de los aportes al sistema de seguridad social, de manera que no cumplió con lo previsto en el artículo 108 del Estatuto Tributario.

En lo que respecta al rechazo del costo de la camioneta por la suma de \$44.800.000, resaltó que, en el recurso de reconsideración, el demandante relató que dicho vehículo fue adquirido para «su uso personal y por ende no se obtiene ningún ingreso generador de renta», de manera que esta erogación fue desconocida porque, según el artículo 107 del Estatuto Tributario, para que un gasto sea deducible debe acreditarse su relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta.

Finalmente, en cuanto a la imposición de la sanción por inexactitud, manifestó que la misma era procedente porque se fundamentó en la adición de ingresos y en el desconocimiento de costos y deducciones, que derivaron en un menor valor a pagar y que no corresponden a una diferencia de criterios.

Por último, solicitó que no se condenara en costas porque la discusión se basa en la prevalencia del interés público, en la medida en que se trata de un asunto tributario.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Huila⁹ accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó tener como liquidación del impuesto a la renta del año 2010 del demandante la efectuada en la parte motiva de la providencia impugnada. Todo lo anterior, con fundamento en las razones que se exponen a continuación.

Sobre la adición de ingresos por \$2.085.000, consideró que la DIAN no realizó un análisis crítico, razonable y basado en las pruebas aportadas por el contribuyente para inferir que estas eran irreales frente a la información exógena, pues terminó dándole prevalencia a esta última, «bajo la mera inferencia que no desvirtuaba la información reportada, sin que indicara por qué aquella era más creíble y cierta que la del contribuyente».

Sostuvo que no compartía esa interpretación de la DIAN, porque la contabilidad allegada por el contribuyente no ha sido desconocida, tachada de falsa o desmentida por otros medios probatorios, de manera que no se ajustaba a derecho darle mayor valor probatorio a la información exógena. Agregó que los datos presentados por un tercero constituye una prueba testimonial, a la luz del artículo 750 del Estatuto Tributario, y como este caso trata sobre la adición de ingresos, debe primar la prueba contable, como lo advirtió el Consejo de Estado en sentencia del 10 de febrero de 2011 (exp. 16752, CP: William Giraldo Giraldo). Así las cosas, concluyó que, por haberse violado el debido proceso del actor, procedía la nulidad de los actos acusados.

En relación con el rechazo de las bonificaciones por valor de \$49.873.000, manifestó que, ante la afirmación del contribuyente de no tener la calidad de agente retenedor por no cumplir las condiciones del artículo 368-2 del Estatuto

Tributario, la administración no demostró que el actor tuviera esa calidad, a pesar de que tenía la carga de la prueba, sino que se limitó a aplicar el artículo 87-1 ibídem, sin tener la certeza de que resultara aplicable.

Además, sostuvo que el desconocimiento de esta clase de deducciones con fundamento en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, que consagra el límite del 40%, constituía una violación del debido proceso del demandante, pues esa norma no estaba vigente cuando se realizaron los pagos. En consecuencia, adujo que la DIAN debió reconocer la deducibilidad de estas erogaciones.

En lo que tiene que ver con el rechazo del costo de la camioneta por valor de \$44.800.000, determinó que la decisión de la DIAN se ajustaba a derecho, pues lo manifestado por el contribuyente en sede administrativa comprobaba que tal erogación no había tenido ninguna injerencia en la producción de la renta, por lo que no cumplía con lo establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Por último, respecto a la imposición de la sanción por inexactitud, resaltó que procedía porque estaba acorde con el desconocimiento de costos y deducciones, por lo que la incluyó en la liquidación efectuada en la parte motiva de la providencia, sin explicar la forma en la que la calculó ni la tarifa utilizada para el efecto.

Finalmente, no condenó en costas porque «hubo debida argumentación de las partes».

Recurso de apelación

La entidad demandada interpuso recurso de apelación contra la providencia de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se confirme la legalidad de los actos cuestionados¹⁰. A estos efectos, precisó que compartía plenamente la decisión de mantener el rechazo del costo de la camioneta por valor de \$44.800.000 y reiteró lo expuesto en la oposición a la demanda respecto a la adición de ingresos por \$2.085.000 y el rechazo de las deducciones por bonificaciones por \$49.873.000.

Adicionalmente, en relación con la adición del ingreso, señaló que en ningún momento se le dio más credibilidad a la información exógena, pues también se tuvo en cuenta la manifestación del contribuyente según la cual los \$2.085.000 pudieron haberse incluido en su contabilidad en el rubro de «fletes varios o fletes pendientes por determinar», de ahí que era el actor quien tenía la carga de demostrar que efectivamente sí lo hizo, lo cual no ocurrió en este caso.

Respecto del rechazo de las bonificaciones por superar el límite del 40% solo señaló que el argumento había sido planteado de manera adicional a la obligación de las personas naturales de practicar retención en la fuente por concepto de pagos por ingresos laborales.

Y agregó que, de la interpretación sistemática de los artículos 368-2, 383 y 402 del Estatuto Tributario, es posible concluir que las personas naturales deben practicar la retención en la fuente sobre los pagos por concepto de ingresos laborales y demás emolumentos de la relación laboral. De ahí que como el actor no cumplió con esa obligación, procede el rechazo de los gastos por bonificaciones. En cuanto a la aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, dijo que había sido un argumento adicional a la conclusión expuesta.

La parte actora no presentó recurso de apelación respecto a lo decidido en su contra en la sentencia de primera instancia, esto es, en lo referente al rechazo del costo de la camioneta por valor de \$44.800.000.

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, no hubo pronunciamiento alguno respecto del recurso de apelación presentado por la entidad demandada.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda dirigidas a obtener la nulidad de los actos administrativos acusados, mediante los cuales la administración tributaria modificó la declaración de renta del actor correspondiente al año 2010, y le impuso sanción por inexactitud.

Atendiendo estrictamente a los términos del recurso de apelación, los problemas jurídicos a resolver en esta instancia se circunscriben a establecer (i) si procedía la adición de ingresos por \$2.085.000 y (ii) si procedía el rechazo de las erogaciones por \$49.873.000 por concepto de bonificaciones pagadas por el actor a algunos de sus trabajadores, por no haber practicado retención en la fuente. En caso de que prospere alguno de los anteriores puntos en litigio, se definirá sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

Como cuestión previa, la Sala no se pronunciará sobre la decisión del a quo consistente en mantener el rechazo del costo de la camioneta por valor de \$44.800.000, porque no fue apelado por la parte demandante, a pesar de tener interés para ello, por ser una decisión tomada en su contra.

1. Sobre la adición de ingresos por \$2.085.000.

Respecto de la adición de ingresos por valor de \$2.085.000, derivada de la diferencia determinada por la DIAN a partir de la información exógena reportada por Continental Automotores S.A, consideró el Tribunal que la DIAN solo había tenido en cuenta esa prueba, incurriendo en una indebida valoración probatoria, pues no analizó u objetó la contabilidad que había suministrado el actor en sede administrativa para desvirtuar la supuesta omisión de ingresos, la cual debía primar sobre la información exógena.

La administración se opuso argumentando que la adición de ingresos era procedente porque no es cierto que la entidad se haya fundamentado únicamente en la información exógena, ya que también tuvo en cuenta la afirmación del contribuyente, según la cual la suma en discusión se registró en el rubro «fletes varios o fletes pendientes por determinar», lo cual no fue demostrado, a pesar de que el demandante tenía la carga de la prueba.

Para resolver este debate, preciso es señalar que, de conformidad con el artículo 631 del Estatuto Tributario, la autoridad tributaria está facultada para solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes información para el debido control de los tributos.

Así, la información exógena constituye un mecanismo de control fiscal, «que provee un principio de prueba o indicio de los hechos económicos que se persigue comprobar, de ahí, que la actividad de fiscalización no puede limitarse a su incorporación a la actuación administrativa, sino que la Administración debe adelantar las diligencias necesarias para su constatación, permitiéndole al contribuyente y al propio tercero que suministre las aclaraciones y explicaciones pertinentes»¹¹ (subraya la Sala). Al hilo de lo anterior, esta Judicatura¹² ha desestimado la validez probatoria de dicha información cuando la decisión administrativa carece de otros soportes o medios probatorios.

Para el caso concreto se encuentran acreditados los siguientes hechos:

Al contrastar la información exógena reportada por terceros, la administración tributaria determinó que existía una omisión de ingresos por \$2.085.000, derivados de una operación llevada a cabo con la sociedad Continental Automotora S.A.

Para desvirtuar lo anterior, con ocasión de la inspección tributaria llevada a cabo el 23 de julio de 2013, el contribuyente aportó un documento denominado «RETENCIONES EN LA FUENTE QUE LE PRACTICARON EN EL AÑO GRAVABLE 2010»¹³, contentivo de la totalidad de los ingresos reportados en la declaración de renta del año gravable 2010 (\$985.882.809), junto con el nombre y NIT de quienes le practicaron retención en la fuente, la tarifa y el valor retenido. En lo relevante para este proceso, dentro de los rubros que se relacionan en el documento aparecen «FLETES VARIOS» por \$74.132.000, ingreso que no se discrimina por tercero.

En la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente explicó:

«En este sentido la administración tributaria pretende adicionar a los ingresos la suma de \$6.585.00014y pasar de unos ingresos declarados de \$873.133.000 a unos nuevos ingresos por valor de \$879.718.000, una situación un tanto fuera de lugar por parte del funcionario, toda vez que se le envío (sic) un desglose detallado y en forma oportuna de todos y cada uno de los ingresos y FLETES y en ellos se refleja una cuenta denominada FLETES VARIOS por valor de \$74.132.000, que bien puede incluirse el valor de estos ingresos dentro de este rubro

DESGLOSE INICIAL

DESGLOSE DE FLETES \$ 807.100.809

FLETES-CUANTIAS MENORES \$ 74.132.000

BENEFICIARIO POR DETERMINAR

VENTA DE PRODUCTOS \$ 2.100.000

VENTA DE ACTIVOS FIJOS \$ 44.800.000

SALARIOS \$ 57.750.000

TOTAL INGRESOS 2010 **\$ 985.883.809**

(...)

Ahora bien, el por que de el (sic) rubro fletes varios, (sic) en este sentido nos remitimos a la costumbre comercial de que el conductor del vehículo presta el servicio de transporte automotor de carga por carretera y consigna el valor de este servicio a la cuenta bancaria del propietario o tenedor del vehículo y no manifiesta a quien (sic) se lo presto (sic) (...) otras veces sucede que se presta un servicio de flete y nosotros lo facturamos al beneficiario final del servicio y ocurre que la Empresa (sic) transportadora a través de la cual se presto (sic) dicho servicio nos lo declara, en este sentido nos quedaría dos veces declarado el mismo ingreso, entre otras situaciones» (subraya la Sala).

En el recurso de reconsideración, el demandante expuso que era necesario tener dentro del rubro de ingresos «el de fletes-cuántías menores- beneficiarios POR DETERMINAR, (sic) para incluir dentro de este rubro estos valores, (sic) que inicialmente se estipula en \$ 74.132.000 y una vez descontados estos 02 valores (transurengo y continental) quedaría en \$ 67.547.000» y aportó el desglose antes señalado, firmado por contador, en el que aparecen los ingresos varios por este último valor (\$ 67.547.000), que resulta de restar de \$74.132.000 la suma de \$4.500.000 (glosa levantada por la DIAN y que reclasifica al tercero Transurengo Ltda.) y la suma de \$2.085.000, objeto de controversia, que reclasifica al tercero Continental Automotora S.A.

Acorde con el criterio reiterado de esta Corporación¹⁵ «en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 del CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base

imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. A contrario sensu, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidas a tributación), la carga se asigna a la autoridad de impuestos, por ser quien se constituye como el sujeto que invoca a su favor las respectivas normas tributarias»¹⁶ (énfasis de la Sala).

Lo anterior presenta especial relevancia si se tiene en cuenta que la información exógena constituye un principio de prueba, es decir que por sí sola no resulta suficiente para desvirtuar la presunción de legalidad de la declaración.

Así, ante la respuesta del contribuyente, en la que ponía de presente que el ingreso que se pretendía adicionar se encontraba declarado, comoquiera que hacía parte del rubro «fletes varios» por valor de \$74.132.000 (\$67.547.000, luego de reclasificar al respectivo tercero, los ingresos adicionados por la DIAN), la administración estaba en la obligación de adelantar las diligencias necesarias para su debida comprobación, pues contaba con la información discriminada de los ingresos del actor por tercero, sin embargo, no lo hizo, pese a detentar amplias facultades de fiscalización No prospera el cargo de apelación.

2. Rechazo de los gastos por bonificaciones por valor de \$49.873.000.

La DIAN negó la deducibilidad de los gastos por bonificaciones, por dos razones. La primera, porque el actor no practicó retención en la fuente y la segunda porque no observó el tope del 40% señalado en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010.

El a quo declaró la nulidad de esa decisión porque consideró que la administración no demostró que el demandante cumpliera las condiciones del artículo 368-2 del Estatuto Tributario para ser agente de retención. Adicionalmente, puntualizó que el rechazo de las bonificaciones no podía fundamentarse en el artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, pues esa disposición no se encontraba vigente para el momento en que se efectuó el pago de las bonificaciones.

La demandada apeló y expuso que de la interpretación sistemática de los artículos 368-2, 383 y 402 del Estatuto Tributario, es posible concluir que las personas naturales deben practicar retención en la fuente sobre los pagos por concepto de ingresos laborales y demás emolumentos de la relación laboral. Además, sobre la aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010 precisó textualmente que «los argumentos dados fueron realizados de manera adicional a la conclusión desarrollada por la administración tributaria en que la norma obliga a las personas naturales a practicar retención en la fuente por concepto de pagos por ingresos laborales y demás emolumentos de la relación laboral».

En atención a lo expuesto, de entrada, la Sala declara que no se pronunciará sobre la aplicación del artículo 30 de la Ley 1393 de 2010, en tanto que la DIAN no apeló lo decidido por el Tribunal, esto es, que esa norma no era aplicable en el sub iudice por no encontrarse vigente en la fecha en que fueron efectuados los pagos

de las bonificaciones. De ahí que lo decidido por el Tribunal en relación con ese aspecto debe ser confirmado, en aplicación del principio de congruencia. En consecuencia, el pronunciamiento de la Sección se circunscribirá a determinar si el actor tenía la obligación de practicar la retención en la fuente sobre los pagos por bonificaciones realizados a favor de sus trabajadores.

A estos efectos, preciso es señalar que, según consta en los actos administrativos enjuiciados, la entidad demandada consideró que el actor tenía la condición de agente de retención por el hecho de haber realizado pagos originados en una relación laboral. Así se extrae de los siguientes apartes de la liquidación oficial de revisión:

«Dado que el contribuyente es persona natural cumple los preceptos para que sea agente retenedor por ingresos laborales conforme lo estipula el artículo 338 del estatuto Tributario (...) Luego el (sic) contribuyente le asiste la obligación de retener y por no haber cumplido con dicha obligación no puede solicitar estos \$ 49.873.000 como costo o deducción como lo estipula el artículo 87-1 del Estatuto Tributario.

(...)

No obstante, se observa que no cumplió con la retención en la fuente sobre ingresos laborales, teniendo en cuenta que las personas naturales, tratándose de retenciones en la fuente por concepto de ingresos laborales, premios de loterías, rifas, apuestas y similares, las normas tributarias no exigen la condición de comerciante ni determinado monto de patrimonio e ingresos para que pueda actuar como agente de retención (...).

(...)

En atención a los anteriores artículos, el señor JAIME PULIDO PARRA, estaba obligado a realizar retención en La (sic) fuente por los pagos que realizó por concepto de salarios y demás emolumentos de la relación laboral, aún sin ser comerciante, so pena de desconocer los valores por salarios y demás emolumentos de la relación laboral, en atención a lo manifestado en el artículo 87-1 del Estatuto Tributario (...)» (Subrayado de la Sala).

En opinión de la Sala, le asiste razón a la demandada al señalar que las personas naturales son agentes de retención siempre que efectúen pagos de origen laboral, independientemente de su calidad de comerciantes o del nivel de sus ingresos y patrimonio brutos. Lo anterior, por las razones que se exponen a continuación.

Los agentes de retención están definidos, en forma general, en el artículo 368 del Estatuto Tributario, en el cual se incluye textualmente a las personas naturales:

«Artículo 368.- Quienes son agentes de retención. Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos

de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente».

Ahora bien, el artículo 368-2 del Estatuto Tributario prevé:

«Artículo 368-2. Personas naturales que son agentes de retención. Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieran un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT* también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos».

Como se observa, la norma citada indica que las personas naturales que sean comerciantes y que hayan tenido ingresos o patrimonio brutos superiores a 30.000 UVT en el año inmediatamente anterior serán «también» agentes de retención para los conceptos señalados en los artículos 392 (honorarios, comisiones y servicios), 395 (rendimientos financieros) y 401 (otros ingresos) del Estatuto Tributario. Según lo ha explicado esta Sección, «La razón para que se utilice la palabra “también”, es porque los artículos aludidos refieren que los únicos que debían hacer retención a título de renta por honorarios, comisiones, servicios y arrendamiento (artículo 392), o por rendimientos financieros (artículo 395), o por otros ingresos tributarios (artículo 401), eran las personas jurídicas y las sociedades de hecho»¹⁷.

En esas condiciones, es claro que, en virtud del artículo 368-2 del Estatuto Tributario, en los eventos en los que las personas naturales realicen pagos por los conceptos señalados en los artículos 392, 395 y 401 del Estatuto Tributario solo tendrán la condición de agentes de retención cuando sean comerciantes y su patrimonio o ingresos brutos del año inmediatamente anterior superen el tope de 30.000 UVT.

Sin embargo, el artículo 383 del Estatuto Tributario, norma posterior al artículo 368-2, regula la retención en la fuente aplicable a los pagos gravables efectuados por las personas naturales originados en una relación laboral, o legal y reglamentaria. De ahí que sea claro que todas las personas naturales que realicen esta clase de pagos serán agentes de retención, con independencia de que sean comerciantes o cumplan con los topes de ingresos o patrimonio brutos señalados por el gobierno nacional para cada año gravable.

Nótese que el artículo 383 del Estatuto Tributario regula, especial y preferentemente, la retención en la fuente aplicable a los pagos gravables originados en una relación laboral, o legal y reglamentaria, mientras que el artículo 368-2 del Estatuto Tributario establece la obligación de retener a cargo de las

personas naturales que cumplan las condiciones allí previstas, única y exclusivamente, cuando realicen pagos por los conceptos señalados en los artículos 392, 395 y 401 del Estatuto Tributario, dentro de los que no se encuentran los pagos gravables de origen laboral o legal y reglamentario, lo cual permite concluir que todas las personas naturales son agentes de retención cuando realizan esta última clase de pagos.

En tal sentido se pronunció esta Sección, con ocasión de la sentencia del 31 de julio de 2014 (exp. 18638, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez): «Asimismo, deberán actuar como agentes de retención en la fuente, a título de renta, todas las personas naturales que efectúen pagos por concepto de salarios originados en una relación laboral, o legal y reglamentaria de acuerdo con el artículo 383 del Estatuto Tributario sin importar si cumple con el requisito de ingresos o patrimonio para ser agente de retención».

Descendiendo al caso concreto, se tiene entonces que, contrario a lo señalado por el a quo, la administración no estaba obligada a demostrar que el actor cumplía con las condiciones previstas en el artículo 368-2 del Estatuto Tributario para determinar si era agente de retención respecto de los pagos por bonificaciones, derivados de la relación laboral que mantenía con sus trabajadores. Lo anterior, porque la condición de agente de retención del demandante surgía por expresa disposición legal por el hecho de haber efectuado pagos laborales.

En esas condiciones, el actor estaba en la obligación de practicar retención en la fuente sobre los pagos por bonificaciones y, como no lo hizo, la deducibilidad de esta expensa es improcedente, a la luz del artículo 87-1 del Estatuto Tributario. Esto se confirma si se tiene en cuenta que las bonificaciones pagadas por el actor a sus trabajadores superaron las 95 UVT, que para el año 2010 equivalían a \$2.332.72518, según el cuadro que aparece en los actos acusados y que fue elaborado a partir de la información aportada por el contribuyente:

Trabajador beneficiario de las bonificaciones	Valor
Jhon Fabio Sánchez	\$14.706.000
Renato Alfonso Granda	\$9.202.000
William Vidarte Claros	\$5.898.000
Milton Ellery Quintero	\$6.659.000
Delio Tovar Díaz	\$7.630.000
Orlando Lizcano Gómez	\$5.778.000
Total	\$49.873.000

En conclusión, prospera el cargo de apelación.

Lo expuesto es suficiente para confirmar el numeral primero de la parte resolutive de la providencia impugnada, que declaró la nulidad parcial de los actos acusados, sin embargo, se modificará el restablecimiento del derecho, fijando como saldo

total a pagar por el año gravable 2010 la suma de \$59.240.000, conforme con la siguiente liquidación:

Concepto	renglón	Declaración privada	Liquidación resolución recurso	Liquidación sentencia segunda instancia
Total patrimonio bruto (Sume 33 a 38)	32	1.396.871.000	1.396.871.000	1.396.871.000
Deudas	33	1.006.882.000	1.006.882.000	1.006.882.000
Total patrimonio líquido	34	389.989.000	389.989.000	389.989.000
Salarios y demás pagos laborales	35	57.750.000	57.750.000	57.750.000
Honorarios, comisiones y servicios	36	873.133.000	875.218.000	873.133.000
Intereses y rendimientos financieros	37	0	0	0
Otros ingresos (Arrendamientos, etc.)	38	55.000.000	55.000.000	55.000.000
Total ingresos recibidos por concepto de renta	39	985.883.000	987.968.000	985.883.000
Ingresos no constitutivos de renta	40	0	0	0
Total ingresos netos	41	985.883.000	987.968.000	985.883.000
Deducción inversión en activos fijos	42	0	0	0
Otros costos y deducciones	43	897.204.000	802.531.000	802.531.000
Total costos y deducciones	44	897.204.000	802.531.000	802.531.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	45	88.679.000	185.437.000	183.352.000
o Pérdida líquida del ejercicio	46	0	0	0
Compensaciones (Por exceso de renta presuntiva)	47	0	0	0
Renta líquida	48	88.679.000	185.437.000	183.352.000

Renta presuntiva	49	10.179.000	10.179.000	10.179.000
Renta exenta	50	14.437.000	14.437.000	14.437.000
Rentas gravables	51	0	0	0
Renta líquida gravable	52	74.242.000	171.000.000	168.915.000
Ingresos por ganancias ocasionales	53	0	0	0
Costos por ganancias ocasionales	54	0	0	0
Ganancias ocas. no gravadas y exentas	55	0	0	0
Ganancias ocas. Gravables	56	0	0	0
Impuesto sobre la renta líquida gravable	57	11.948.000	42.554.000	41.868.000
Descuentos tributarios	58	0	0	0
Impuesto neto de renta	59	11.948.000	42.554.000	41.868.000
Impuesto de ganancias ocasionales	60	0	0	0
Total impuesto a cargo	61	11.948.000	42.554.000	41.868.000
Anticipo renta por el año gravable 2010	62	0	0	0
Saldo a favor año 2009 sin solicitud de devolución o compensación	63	0	0	0
Total retenciones año 2010	64	12.808.000	12.808.000	12.808.000
Anticipo renta por el año gravable 2011	65	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	66	0	29.746.000	29.060.000
Sanciones	67	260.000	48.970.000	30.180.000
Total saldo a pagar	68	0	78.716.000	59.240.000
O Total saldo a favor	69	600.000	0	0

Sanción por inexactitud

Saldo a favor declarado (sin sanciones)	\$860.000
---	-----------

Saldo a pagar propuesto antes de sanción	\$29.060.000
Base para calcular la sanción	\$29.920.000
Tarifa (art. 288 Ley 1819)	100%
Valor sanción por inexactitud	\$29.920.000

3. Condena en costas

No habrá condena en costas en esta instancia, porque no fue demostrada su causación, según lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud 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. Confirmar el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia del 23 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila.

2. Modificar el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia del 23 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila. En su lugar se dispone:

«A título de restablecimiento del derecho, fijar como saldo total a pagar a cargo del señor Jaime Pulido Parra, por concepto del impuesto sobre la renta del año 2010, la suma de \$59.240.000, conforme a la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia».

3. Sin condena en costas en esta instancia.

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