



Radicado: 19001-23-31-000-2012-00087-01 (22306)  
Demandante: Felipe Zambrano Muñoz

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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D.C., veinte (20) de agosto de dos mil veinte (2020)

**Referencia:** Acción de nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 19001-23-31-000-2012-00087-01 (22306)  
**Demandante:** Felipe Zambrano Muñoz  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Renta 2008. Corrección provocada por la liquidación oficial de revisión. Rentas exentas por pagos laborales. Favorabilidad.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 24 de septiembre de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, Sala de Descongestión nro. 04 (ff. 196 a 197), que decidió:

Primero: Se declara inhibida la Sala para emitir pronunciamiento de fondo en el presente asunto, respecto de la nulidad del Requerimiento especial N0. 90001 del 02 de diciembre de 2009, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 138 del Código Contencioso Administrativo, de conformidad con lo indicado en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: Declarar la nulidad parcial de la Resolución N° 900160 del 13 de septiembre de 2011 que resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales "DIAN" en lo relacionado con el monto de la sanción por inexactitud impuesta al contribuyente en cuantía de \$208.576.000, de acuerdo con las consideraciones expuestas.

Tercero: Fíjese el valor de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2008 del contribuyente Felipe Zambrano Muñoz, así:

Concepto	Reglón	Valor
Renta líquida ordinaria del ejercicio	45	851.192.000
O pérdida líquida del ejercicio	46	
Compensaciones (Por exceso de renta presuntiva)	47	
Renta líquida	48	851.192.000
Renta presuntiva	49	24.223.000
Renta exenta	50	264.648.000
Rentas gravables	51	
Renta líquida gravable	52	586.544.000
Ingresos por ganancias ocasionales	53	
Costos por ganancias ocasionales	54	
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	55	
Ganancias ocasionales gravables	56	
Impuestos sobre la renta líquida gravable	57	181.099.000
Descuentos tributarios	58	
Impuesto neto de renta	59	181.099.000
Impuesto de ganancias ocasionales	60	
Total impuesto a cargo	61	181.099.000



Menos: Anticipo Renta por año gravable 2008	62	
Menos: Saldo a favor año 2007 Sin solicitud de devolución o compensación	63	
Menos: Total retenciones año gravable 2008	64	187.395.000
Más: Anticipo renta por año gravable 2009	65	
Saldo a pagar por impuestos	66	0
Sanciones	67	<b>104.288.000</b>
Total saldo a pagar	68	<b>97.992.000</b>
O total saldo a favor	69	
Valor pago sanciones	70	
Valor pago intereses de mora	71	
Valor pago impuesto	72	

Cuarto: Negar las demás pretensiones de la demanda.

Quinto: No se condena en costas.

(...)

## ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 19 de junio de 2009, el demandante presentó su denuncia rentística del periodo gravable 2008, en el que reportó \$389.589.000 como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, correspondiente al 76,39 % del valor recibido como consecuencia de un contrato de transacción laboral por \$510.000.000. Adicionalmente, incluyó otras deducciones por \$5.442.000 y un saldo a favor de \$136.656.000 (f. 2).

Previa expedición de requerimiento especial, la demandada profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 172412010000005, del 24 de agosto de 2010, en la cual reclasificó \$389.589.000 de los ingresos declarados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en ingreso laboral por reajuste pensional gravado, desconoció otras deducciones por \$5.442.000, e impuso sanción por inexactitud por \$205.702.000, generando un saldo a pagar de \$199.406.000 (ff. 140 a 156 cp<sup>1</sup> 1).

El 21 de octubre de 2010, el contribuyente corrigió su declaración inicial, en la cual aceptó las glosas de la liquidación oficial relativas a la reclasificación del ingreso y el desconocimiento de otras deducciones. En dicha corrección el actor incluyó \$127.500.000, correspondientes al 25 % del valor recibido del contrato de transacción, como renta exenta (f. 179 cp 1).

Mediante la Resolución 900160, del 13 de septiembre de 2011, que resolvió el recurso de reconsideración, la demandada confirmó en su totalidad la liquidación oficial de revisión (ff. 206 a 214 vto. cp 2).

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), el

<sup>1</sup> Cuaderno de pruebas



demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 86 vto. y 87):

1. Declarar la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos:

- Requirimiento Especial N° 900001 del 02 de diciembre de 2009. Requ
- Liquidación Oficial de Revisión N° 172412020000005 del 24 de agosto de 2010. Liquid
- Resolución Recurso de Reconsideración N° 900160 del 13 de septiembre de 2011, notificada por Edicto desfijado el día 13 de octubre de 2011, para que se determine el impuesto por el año gravable 2008, conforme a lo previsto en la declaración de corrección presentada con ocasión del Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión N° 172412010000005 del 24 de agosto de 2010. Resol

2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, restablecer en su derecho al señor Felipe Zambrano Muñoz, NIT 4.605.796-6, disponiendo que:

- El impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008, es el determinado por el contribuyente en la declaración de corrección, presentada el día 21 de octubre de 2010, en el Banco de Bogotá, oficina centro comercial campanario en Popayán radicada bajo el formulario No. 2108003895527 y número de sticker 01817020515648, que por lo tanto, dicha declaración es válida y se debe incorporar de inmediato al sistema de cuenta corriente que administra la DIAN.
- Se realice de inmediato, la devolución de \$48.367.000 de pesos M/cte, correspondiente al saldo a favor determinado en la declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008, más los intereses que ordena el artículo 863 del E.T. vigente a la fecha de presentación de la respectiva demanda, determinados así: Intereses corrientes, causados desde la notificación del Requerimiento Especial No. 90001 del 2 de diciembre de 2009, hasta la ejecutoria de la providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, e intereses moratorios causados desde el día siguiente a la ejecutoria de la providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. (Último inciso del artículo 863 del E.T.).
- Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente del señor Felipe Zambrano Muñoz, que administra la DIAN, eliminando cualquier obligación a su cargo por concepto de impuestos, sanciones y actualizaciones de éstas, inherentes al impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008.

3. Condenar a la Nación- Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Popayán, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos fácticos y de derecho que prueban la irregularidad del ente fiscalizador.

A los anteriores efectos, el demandante invocó como normas vulneradas los artículos 2.º, 6.º, 29, 95 numeral 9.º, 209, 228 y 363 de la Constitución; 26, 206 numeral 10.º, 593, 647, 683, 684, 713, 742 y 746 del ET; 264 de la Ley 223 de 1995; 2.º, 3.º, 35, 85 y 171 del CCA; 174, 177 y 187 del CPC (Decreto 1400 de 1970); y 20 del Decreto 4048 de 2008.

El concepto de la violación se resume así (ff. 88 a 102):

Señaló que los actos acusados desconocieron la doctrina oficial de la demandada contenida en los conceptos nros. 25408, del 27 de marzo de 2009 y 7261, del 11 de febrero de 2005, vigentes para la época, según la cual, para efectos de determinar la renta exenta, el límite de 240 UVT para pagos laborales solo tenía aplicación en pagos mensuales. Manifestó que como el ingreso recibido a título de transacción laboral no correspondía a un pago mensual, era procedente tomar el 25 % como renta exenta sin



aplicar el límite referido. Añadió que actuó de conformidad con dicha doctrina oficial al corregir su declaración inicial, lo cual, según el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, no podía luego ser controvertido por la Administración. Planteó que la demandada vulneró los principios de justicia, equidad y deber de contribuir al no haberle otorgado validez a la declaración de corrección.

Señaló que la actuación de la demandada vulneró los principios constitucionales de justicia, equidad, deber de contribuir y capacidad contributiva, por cuanto la resolución que agotó la vía gubernativa desconoció la validez de la corrección de la declaración y, con ello, el derecho del actor a tratar como renta exenta parte de sus ingresos laborales. Añadió que el proceder de la Administración derivaba en que tuviera que asumir unas cargas tributarias mayores a las que le correspondían.

Planteó que la base gravable sobre la cual la demandada liquidó el impuesto, no era acorde con la legislación ni con la doctrina oficial. Precisó que, tiene la calidad de asalariado por ser pensionado, por lo que al haber recibido un ingreso laboral derivado del contrato de transacción tiene derecho a aplicar la renta exenta del 25% prevista en la ley.

Argumentó que cuando corrigió el denuncia tributario, no era procedente la liquidación de la sanción por inexactitud en los términos previstos por el artículo 713 del ET, porque la corrección se realizó siguiendo la doctrina oficial de la demandada sobre el tratamiento tributario de un ingreso laboral no mensual. Argumentó que la corrección no pudo ser presentada de manera virtual porque el sistema condicionaba su presentación a la liquidación de una sanción que, como indicó, no era procedente y que debido a ello, fue presentada de manera litográfica. Manifestó que estas circunstancias, no llevan a la invalidez de la corrección de la declaración, como lo entiende la demandada.

Frente a la sanción por inexactitud, indicó que no se configuró la conducta sancionable porque a la declaración de renta se llevaron todos los ingresos, sin que se presentara ningún tipo de falsedad u omisión respecto de los mismos. En todo caso, señaló que se habría presentado una diferencia de criterios que haría improcedente la sanción, porque con la expedición de la liquidación oficial de revisión, corrigió su declaración aceptando la recalificación de los ingresos que hizo la Administración, y aplicó la renta exenta a la que tenía derecho.

A continuación, planteó que los actos acusados están viciados de falsa motivación y su expedición fue irregular, porque la valoración fáctica y la aplicación de la ley fue incorrecta.

Finalmente, solicitó que se condenara en costas a la demandada, al considerar que la actuación irregular de la Administración derivó en un desgaste de recursos, cuando el contribuyente había actuado observando las normas aplicables al caso.

### **Contestación de la demanda**

La DIAN se opuso a las pretensiones del demandante, (ff. 123 a 129), para lo cual refutó la vulneración del derecho de defensa y debido proceso alegada, dado que desde el inicio de la investigación el actor tuvo la oportunidad de controvertir las glosas planteadas, y conoció cada uno de los actos proferidos.

Argumentó que con ocasión de la liquidación oficial de revisión, el demandante corrigió renglones que no habían sido cuestionados por la Administración, adicionando una renta exenta que no había sido objeto de discusión en dicho acto administrativo, y no



liquidó la sanción por inexactitud reducida que se exige en la declaración de corrección provocada, en los términos previstos en los artículos 590 y 713 del ET. Planteó que, por lo tanto, se debe tener por no válida la declaración de corrección allegada por el contribuyente.

Defendió la legalidad de los actos acusados, por cuanto la disminución de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional en lo correspondiente a \$389.589.000, para recalificarlos como un ingreso laboral gravado, no fue discutido por el demandante en la vía gubernativa.

Añadió que el actor tampoco presentó objeción en el recurso de reconsideración respecto del rechazo de deducciones por medicina prepagada y otros costos y gastos por carecer de soportes.

Precisó que sí era procedente la sanción por inexactitud, en la medida en que el contribuyente incluyó en su declaración ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional inexistentes por no cumplir las exigencias legales, y reportó valores equivocados en los renglones de deducciones, de los cuales se derivó un menor saldo a pagar y un mayor saldo a favor. Añadió que el actor incurrió en indebida aplicación e interpretación del derecho y que no existía la diferencia de criterios alegada por cuanto los argumentos esgrimidos por aquel, no tenían un fundamento objetivo y razonable.

Finalmente, indicó que el contribuyente no adelantó ninguna actividad probatoria para cuestionar las modificaciones a la declaración planteadas por la Administración. Añadió que para imponer la sanción por inexactitud no es necesario demostrar que el contribuyente incluyó datos falsos con el ánimo de defraudar el estado, pues este es solo uno de los hechos tipificados por la norma como infracción.

### **Sentencia apelada**

El tribunal se declaró inhibido para resolver sobre la legalidad del requerimiento especial, por tratarse de un acto previo y de simple trámite y, en lo demás, decretó la nulidad parcial de los actos demandados (ff. 171 a 197). Para ello, consideró que los ingresos recibidos por el actor como consecuencia del contrato de transacción laboral por valor de \$510.000.000, correspondían a un ingreso por pensión de jubilación. Sobre este punto, indicó que cuando el actor corrigió su declaración de corrección, aplicó a la vez los numerales 5 y 10 del artículo 260 del ET respecto del mismo concepto. Lo anterior, porque el demandante había tomado como renta exenta en su declaración inicial \$264.648.000 bajo el concepto de pensión de jubilación, y en la corrección, añadió \$127.500.000 como renta exenta correspondiente al 25% del pago recibido por la transacción laboral. Con base en ello, refrendó la decisión de la demandada de no darle validez a la declaración de corrección.

Respecto de la sanción por inexactitud, planteó que la infracción se configura cuando el contribuyente incluye exenciones que llevan a determinar un menor impuesto o un mayor saldo a favor. Indicó que el actor reportó equivocadamente \$510.000.000 como ingreso no constitutivo de renta con lo cual liquidó un mayor saldo a favor, circunstancia que configura inexactitud. No obstante, consideró que como el demandante aceptó los planteamientos de la liquidación oficial, era procedente aplicar el artículo 713 ibidem para reducir a la mitad la sanción impuesta, razón por la cual declaró la nulidad parcial de la Resolución 900.160, del 13 de septiembre de 2011.

Finalmente, sobre las costas manifestó que no hay lugar a su imposición, al no hallarse probados los supuestos del artículo 171 del CCA.



## Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión de primera instancia (ff. 201 a 212), para lo cual se opuso a la calificación que realizó el *a quo* respecto de los \$510.000.000 relativos al contrato de transacción. Precisó que no eran un ingreso de carácter pensional, sino un pago único de carácter laboral de contenido indemnizatorio, con la posibilidad de tomar el 25 % de dicho pago como renta exenta, sin ser aplicable la limitación prevista en el numeral 10 del artículo 206 del ET, por no tratarse de un pago mensual. Apuntó que como consta de la demanda laboral formulada contra su ex empleador, que dio origen a la transacción celebrada, las pretensiones tenían carácter laboral al versar sobre diferentes prestaciones laborales objeto de reclamación. Añadió que con ello tampoco hubo un incremento de la mesada pensional. Concluyó diciendo que no hubiera sido procedente una transacción sobre derechos pensionales al ser de carácter irrenunciable, por lo que el juez laboral no podría haber aprobado dicho acuerdo si afectara derechos pensionales. Indicó que tanto la demandada como el contribuyente reconocieron el carácter laboral del ingreso en cuestión, y que la renta exenta incluida en la declaración inicial corresponde a los ingresos de carácter pensional de que trata el numeral 5 del artículo 206 ibidem, mientras que la incluida en la declaración de corrección corresponde al ingreso laboral procedente de la transacción cubierto por el numeral 10 de la misma disposición.

Indicó que el tribunal omitió valorar los cargos relativos a la falta de aplicación de los principios constitucionales de justicia, equidad, deber de contribuir y capacidad contributiva, el error en la determinación de la base gravable, validez de la declaración de corrección, e indebida motivación de los actos acusados. Agregó que el *a quo* realizó un análisis superficial respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud, y omitió valorar lo relativo a la diferencia de criterios sobre el derecho aplicable que se presentó en el caso, porque el actor declaró todos los ingresos del periodo gravable, corrigió lo relativo a los ingresos no constitutivos de renta según lo indicado en la liquidación oficial, y aplicó la renta exenta respecto de los ingresos de la transacción laboral siguiendo la doctrina oficial. Al efecto, añadió que el tribunal también omitió la aplicación del artículo 114 de la Ley 1395 de 2010 sobre la obligatoria aplicación de los precedentes judiciales.

A su turno, la DIAN apeló la decisión de primera instancia (ff. 213 a 216), para lo cual indicó que no era procedente la nulidad parcial de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, por cuanto en la vía gubernativa el demandante no cumplió con la totalidad de los requisitos del artículo 713 del ET, para hacerse merecedor de la reducción de la sanción y, con ello, para que la corrección provocada fuera válida.

## Alegatos de conclusión

La demandada presentó alegatos de conclusión en los que recalcó que el contribuyente no cumplió con los requisitos para la reducción de la sanción por inexactitud, y que no es una carga de la Administración probar la conducta dolosa del contribuyente para imponer una sanción (ff. 231 a 234).

El demandante y el Ministerio Público no se pronunciaron en esta instancia.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes contra la sentencia de primera instancia que anuló parcialmente la resolución que desató el recurso de reconsideración, sin condenar en costas.

El demandante planteó que los actos demandados incurrieron en falsa motivación, por cuanto no reconocieron como renta exenta el 25 % del monto proveniente del contrato de transacción laboral, que fue reclasificado como ingreso laboral por la demandada en la liquidación oficial de revisión, en contravía del artículo 206, numeral 10 del ET, y de la doctrina oficial de la DIAN. Señaló que no era procedente la sanción por inexactitud, en la medida en que no hubo una omisión de ingresos o la inclusión de datos falsos en la declaración y que, en cualquier caso, se habría presentado una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable. En la apelación, refutó la calificación que hizo el tribunal del monto referido como de carácter pensional e insistió en que tenía el derecho a tomar el 25 % de dicho monto como renta exenta, al ser de carácter laboral.

Por su parte, la demandada manifestó que la declaración de corrección presentada por el demandante, con ocasión de la liquidación oficial de revisión, no era válida porque aquel no liquidó ni pagó la sanción por inexactitud reducida en los términos previstos en los artículos 590 y 713 ibidem. Añadió que el actor corrigió renglones no cuestionados en el acto oficial, añadiendo una renta exenta que no había discutido dicho acto. Adicionalmente, resaltó la procedencia de la sanción por inexactitud al encontrarse probados los supuestos de hecho que le dan lugar y, en la apelación, se opuso a la reducción de la sanción declarada por el tribunal, en la medida en que el demandante no cumplió los requisitos del artículo 713 ib.

Atendiendo a los cargos de apelación planteados, de manera previa la Sala deberá decidir sobre la procedencia de la recalificación que realizó el *a quo* respecto de los ingresos derivados del contrato de transacción celebrado por el demandante con su antiguo empleador. A continuación, la Sala definirá si surtió efectos la corrección a la declaración del impuesto sobre la renta, provocada por la liquidación oficial de revisión, dado que al tiempo que incluyó los ingresos propuestos en el acto administrativo, asoció a los mismos una renta exenta no contemplada en la liquidación oficial, y además, no incluyó el pago de la sanción reducida. Definido lo anterior, se analizará la legalidad de los actos demandados en cuanto calificaron los ingresos derivados de contrato de transacción como gastos laborales pero negaron el beneficio de la renta exenta prevista en el artículo 206 numeral 10 del ET. Finalmente, la Sala se pronunciará sobre la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta por la demandada.

2- Previo al análisis de fondo planteado, la Sala encuentra que el *a quo* realizó un pronunciamiento que excedió el debate planteado por las partes en la vía gubernativa y en primera instancia. Lo anterior, en la medida en que el artículo 170 del CCA, que regula el contenido de la sentencia, delimita el ejercicio de la actividad judicial al análisis de los hechos en que se funda la controversia, ligado al respectivo análisis de las pruebas y normas jurídicas pertinentes, los argumentos y excepciones formuladas por las partes, con el objeto de resolver todas las peticiones. Pues bien, no fue objeto de la controversia la calidad que tenían los ingresos derivados del contrato de transacción. Es más, las partes coinciden en que el monto derivado de dicho negocio tiene el carácter de ingreso laboral y así fue establecido tanto en los actos acusados, como en los argumentos planteados en vía judicial. De tal manera, excedió su competencia el



tribunal de primera instancia al calificar como ingreso de carácter pensional los \$510.000.000, que obtuvo el demandante con ocasión del contrato de transacción, por lo cual dicha calificación será corregida conforme al cargo de apelación formulado por el actor en contra de dicha decisión.

3- Las declaraciones de corrección que se presentan voluntariamente, pero que son provocadas por la notificación de la liquidación oficial de revisión, están contempladas en el artículo 590 del ET y reguladas, en lo que atañe al procedimiento bajo el cual se llevan a cabo y a las consecuencias punitivas que arrastran, en el artículo 713 *ibidem*. A partir de esas disposiciones, la Sección ha aclarado que tales declaraciones tributarias tienen connotaciones diferentes a las correcciones no precedidas de apremio de la autoridad, porque el obligado tributario carece de libertad para configurar el contenido de la declaración, en la medida en que las modificaciones sobre el denunciado preexistente solo pueden versar sobre las glosas planteadas formalmente por la Administración (sentencia del 03 de diciembre de 1993, exp. 4881, CP: Jaime Abella Zárate, del 21 de febrero de 2019, exp. 21366, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 14 de mayo de 2020, exp. 22851, C.P. Milton Chaves García). En este sentido, el artículo 713 del ET dispone que dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, el declarante puede aceptar, total o parcialmente, los hechos propuestos por la Administración, para lo cual debe presentar una declaración de corrección en la que incluya los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida correspondiente; y adjuntar al memorial que debe presentar ante la oficina de recursos tributarios una copia de la declaración de corrección con prueba del pago o acuerdo de pago de la mayor deuda tributaria determinada incluida la sanción por inexactitud.

De cualquier modo, el incumplimiento de las condiciones previstas en el artículo 713 precitado, específicamente, la liquidación y pago de la sanción por inexactitud, conlleva a que la declaración de corrección no surta efectos, y a que no sea posible aplicar el beneficio de la reducción de la sanción para el contribuyente, como verá adelante. Sin perjuicio de lo anterior, los problemas de validez que pueda presentar una declaración de corrección provocada no impiden que el contribuyente pueda discutir la procedencia de factores de minoración de la base gravable del impuesto frente a los actos de liquidación.

4- En lo relativo a las rentas laborales, el Estatuto Tributario prevé que están gravados con el impuesto sobre la renta la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria. No obstante, el numeral 10 de dicha disposición, en la versión vigente en la época de los hechos, exceptúa del tributo el 25% del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a 240 UVT, aún cuando la DIAN mediante conceptos nros. 25408, del 27 de marzo de 2009 y 7261, del 11 de febrero de 2005, vigentes para la época, ha admitido que esté último límite cuantitativo fijo no aplica respecto de indemnizaciones laborales.

5. Sobre la cuestión objeto de litigio, se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 19 de junio de 2009, el demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo gravable 2008 (f. 6 cp 1).

(ii) Previo requerimiento especial, el 24 de agosto de 2010, la demandada profirió Liquidación Oficial de Revisión nro. 172412010000005, en la cual reclasificó \$389.589.000 de los ingresos declarados como no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, en ingresos laborales gravados, desconoció otras deducciones por



\$5.442.000, derivando en un mayor impuesto a cargo de \$181.099.000, e impuso sanción por inexactitud por \$205.702.000, generando un saldo a pagar de \$199.406.000 (ff. 140 a 156 cp 1).

(iii) El 21 de octubre de 2010, el actor corrigió su declaración de renta del año 2008, en el sentido planteado por la liquidación oficial y adicionando \$127.500.000 al renglón de renta exenta, correspondiente al 25% del ingreso obtenido en el contrato de transacción laboral (f.5 cp1). A continuación, el demandante presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión, en el cual aceptó las glosas relativas a la reclasificación de los ingresos derivados del contrato de transacción como ingreso laboral y el desconocimiento de otras deducciones; no obstante, señaló que debían incluirse \$127.500.000 al renglón de renta exenta, con ocasión de los ingresos reclasificados y se opuso a la sanción por inexactitud (ff. 161 a 177 cp 1).

(iv) El 13 de septiembre de 2011, la demandada expidió la Resolución 900160, que resolvió el recurso de reconsideración, negando sus pretensiones y confirmando en su totalidad la liquidación oficial de revisión (ff. 206 a 214 vto. cp 2).

6- Plantea la demandada que en la declaración de corrección provocada por la liquidación oficial, el contribuyente solo podía añadir los ingresos propuestos en el acto, por lo cual debía abstenerse de incluir las rentas exentas asociadas a tales ingresos. Sin embargo, atendiendo al derecho aplicable al caso, identificado en el fundamento jurídico nro. 3 de la presente providencia, la Sala considera que una corrección provocada a la declaración del impuesto sobre la renta puede incluir, además de los ingresos propuestos por la autoridad, rentas exentas asociadas a ellos, aunque no hayan sido contempladas en los actos administrativos. En esa línea, si bien la validez de la declaración de corrección provocada está supeditada al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 713 ib., ello no obsta para que el contribuyente pueda discutir la inclusión de factores de minoración de la base gravable del impuesto, los cuales fueron planteados por aquel frente a la liquidación oficial.

En el caso concreto se observa el incumplimiento de los requisitos del artículo 713 del ET, en tanto que la corrección se abstuvo de liquidar y pagar la sanción por inexactitud, lo que conduce a que la misma no tenga efectos y a que se elimine la posibilidad de aplicar la reducción en la penalidad. A pesar de la invalidez de la corrección, la Administración debió pronunciarse frente a las formulaciones planteadas por el contribuyente respecto a la procedencia de la renta exenta asociada a los ingresos reconfigurados, y no debió abstenerse de resolver de fondo el asunto, como lo hizo al desatar el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial. Así mismo, se destaca que la demandada no se pronunció sobre el fondo del cargo del demandante en la vía judicial.

En consecuencia, la Sala debe analizar la procedencia de la renta exenta reclamada por el actor, en los términos previstos en el artículo 206 numeral 10 del ET. En primer lugar, se resalta que la calificación del ingreso no fue discutida por las partes, quienes coinciden, en que el monto obtenido por el demandante en el contrato de transacción laboral suscrito con su antiguo empleador, corresponde a un ingreso de tipo laboral. Adicionalmente, frente a la procedencia de la renta exenta del 25 % de los ingresos laborales obtenidos por el actor, la Sala observa que su cálculo y limitación no fue discutida por la demandada en vía gubernativa ni judicial, dado que se abstuvo de analizar su procedencia por considerar que la declaración de corrección provocada era inválida.



Ahora bien, el actor obtuvo un pago único de \$510.000.000 que no obedeció a una remuneración habitual obtenida por el trabajador en el desarrollo del contrato de trabajo, sino por la terminación extraprocesal de un litigio iniciado por el contribuyente contra su ex empleador para el reconocimiento de pretensiones de carácter laboral. Frente al asunto concreto de la limitación mensual de la renta exenta planteada por el actor, además de la ausencia de cuestionamiento por parte de la demandada sobre la procedencia o no de la limitación mensual en el caso concreto, ésta ha reconocido en su doctrina oficial (que el apelante solicita aplicar), que cuando se trata de pagos que no se reciben mensualmente o que no tienen vocación mensual, no están sometidos al límite mensual previsto en el artículo 206 numeral 10 del ET. Al efecto, el actor solicitó también tener en cuenta el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, vigente en la época de los hechos, con el fin de amparar la inclusión de la renta exenta correspondiente al 25 % del ingreso obtenido, con base en la misma doctrina oficial expedida por la demandada.

En consecuencia, de conformidad con los cargos de apelación formulados por el demandante, es procedente el reconocimiento del 25 % del monto recibido a título de transacción laboral como renta exenta para el año gravable 2008, de conformidad con el artículo 206, numeral 10, del ET.

6- En lo atinente a la sanción por inexactitud, el artículo 647 del ET, vigente para la época de los hechos, establecía una sanción del 160 % de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, cuando se presentara una inexactitud consistente en la inclusión de datos o factores falsos o equivocados, que generen un menor saldo a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente. En el caso concreto, el contribuyente reportó \$389.589.000 en su declaración inicial como rendimientos financieros, no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, lo cual generó una menor renta líquida gravable al momento de la determinación del impuesto, incurriendo en la conducta sancionada, por cuanto, como fue establecido previamente, y tal como fue aceptado por el contribuyente en la vía gubernativa, el pago de los \$510.000.000, con ocasión del contrato de transacción tenía el carácter de ingreso laboral.

A partir de la declaración de corrección del 21 de octubre de 2010 (f. 179 cp 1), posterior a la liquidación oficial, se observa que el demandante se abstuvo de liquidar y pagar la sanción reducida según lo previsto en el artículo 713 *ibidem*, por lo que, contrario a lo fijado por el *a quo*, no es procedente la reducción del 50 % de la sanción impuesta.

Así las cosas, es procedente liquidar la sanción por inexactitud al momento de realizar el nuevo cálculo del impuesto, teniendo en cuenta la diferencia que resulta entre la declaración de renta inicial y la que se debe determinar con base en esta providencia, para efectos de calcular la base de la sanción.

Al respecto, se precisa que el demandante no aportó prueba que soportara de ninguna manera una diferencia de criterios sustentada en argumentos razonables y objetivos. Su defensa sobre el asunto se circunscribió a hacer referencia al renglón añadido de la renta exenta, mas no a la inexactitud cometida al haber omitido en los ingresos laborales la suma en cuestión. Por lo tanto, se desestima el cargo.

No obstante, en vista de que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción al 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, de conformidad con el principio de favorabilidad (artículo 29 de la Constitución) y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 *ibidem*, procede reducir la sanción por inexactitud al 100% de la base determinada.



6.1- En atención a lo expuesto, la liquidación por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 se establece de la siguiente manera:

Concepto	Renglón	Demandante	Demandada	Sentencia
Renta líquida ordinaria del ejercicio	45	\$456.161.000	\$851.192.000	\$851.192.000
O pérdida líquida del ejercicio	46	\$0	\$0	\$0
Compensaciones (Por exceso de renta presuntiva)	47	\$0	\$0	\$0
Renta líquida	48	\$456.161.000	\$851.192.000	\$851.192.000
Renta presuntiva	49	\$24.223.000	\$24.223.000	\$24.223.000
Renta exenta	50	\$264.648.000	\$264.648.000	<b>\$392.148.000</b>
Rentas gravables	51	\$0	\$0	\$0
Renta líquida gravable	52	\$191.513.000	\$586.544.000	<b>\$459.044.000</b>
Ingresos por ganancias ocasionales	53	\$0	\$0	\$0
Costos por ganancias ocasionales	54	\$0	\$0	\$0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	55	\$0	\$0	\$0
Ganancias ocasionales gravables	56	\$0	\$0	\$0
Impuestos sobre la renta líquida gravable	57	\$50.739.000	\$181.099.000	<b>\$139.028.000</b>
Descuentos tributarios	58	\$0	\$0	\$0
Impuesto neto de renta	59	\$50.739.000	\$181.099.000	<b>\$139.028.000</b>
Impuesto de ganancias ocasionales	60	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	61	\$50.739.000	\$181.099.000	<b>\$139.028.000</b>
Menos: Anticipo Renta por año gravable 2008	62	\$0	\$0	\$0
Menos: Saldo a favor año 2007 Sin solicitud de devolución o compensación	63	\$0	\$0	\$0
Menos: Total retenciones año gravable 2008	64	\$187.395.000	\$187.395.000	\$187.395.000
Más: Anticipo renta por año gravable 2009	65	\$0	\$0	\$0
Saldo a pagar por impuestos	66	\$0	\$0	\$0
Sanciones	67	\$0	\$205.702.000	<b>\$88.289.000</b>
Total saldo a pagar	68	\$0	\$199.406.000	<b>\$39.922.000</b>
O total saldo a favor	69	136.656.000	\$0	\$0

#### Liquidación de la sanción por inexactitud

Concepto	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Base de la sanción	\$128.564.000	\$88.289.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción determinada por inexactitud	\$205.702.000	\$88.289.000
Sanción declarada	\$0	\$0
Total Sanciones	\$0	\$88.289.000



7- Por todo lo anterior, la Sala revocará parcialmente la sentencia de primera instancia, dado que la parte considerativa de dicha providencia se dirigió a la nulidad parcial de los actos demandados, pero la parte resolutive omitió pronunciarse sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 172412010000005, del 24 de agosto de 2010. En consecuencia, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados, y se fijará el restablecimiento del derecho en los términos de la consideración anterior.

8- Finalmente, en lo relativo a la condena en costas en segunda instancia, la Sala se abstendrá de imponerlas, toda vez que no se advierte mala fe ni temeridad en el proceder de las partes, ni existe una parte vencida en el proceso, supuestos que habilitan dicha imposición, conforme al artículo 171 del CCA.

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

### FALLA

1. **Revocar** los numerales segundo y tercero de la sentencia apelada, los cuales quedarán así:

Segundo: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 172412010000005, del 24 de agosto de 2010 y de la Resolución 900160, del 13 de septiembre de 2011, que resolvió el recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial, expedida por la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.

Tercero: A título de restablecimiento del derecho, determinar como liquidación del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2008, del contribuyente Felipe Zambrano Muñoz, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3. Reconocer personería al abogado Herman Antonio González Castro, como apoderado de la demandada, en los términos del poder conferido (f. 262).

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**