



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

**Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D. C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

**RADICACIÓN No. 270012331000201100151 01 (20591)**

**ACTOR: VLADIMIR BEJARANO SOLÍS**

**DEMANDADO: U.A.E. DIAN**

**REFERENCIA: PROCEDENCIA DE COSTOS Y DEDUCCIONES**

**FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 22 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Chocó, que negó las pretensiones de la demanda.

**I) ANTECEDENTES**



El 24 de junio de 2008, el señor Vladimir Bejarano Solís presentó la declaración de renta del año gravable 2007, en la que registró ingresos por honorarios en la suma de \$416.382.000, deducciones por valor de \$203.895.000 y, un impuesto a cargo de \$62.006.000.

Mediante el Requerimiento Especial No. 182382010000010 del 15 de junio de 2010, la Administración propuso la modificación de la citada liquidación privada en el sentido de:

- Adicionar ingresos por honorarios en la suma de \$396.258.000.
- Desconocer deducciones por arrendamiento de vivienda (\$6.000.000), alojamiento con ocasión de estudios (\$2.382.237), transporte aéreo por desplazamiento para estudio (\$3.663.200), servicio de reparación y mantenimiento de motocicleta (\$2.000.000), servicios profesionales (\$120.000.000), asesoría contable (\$10.200.000), arrendamiento de oficina (\$48.000.000).
- Establecer el impuesto a cargo en la suma de \$253.293.000.
- Imponer sanción por inexactitud por \$64.208.000.

Frente al anterior requerimiento, el contribuyente presentó respuesta en la que expuso sus motivos de inconformidad.

Mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 182412011000001 del 18 de febrero de 2011, la Administración determinó oficialmente el impuesto en los siguientes términos:

- Adicionar ingresos por honorarios en la suma de \$396.258.000.
- Desconocer el gasto por arrendamiento de vivienda (\$6.000.000), alojamiento con ocasión de estudios (\$2.382.237), transporte aéreo por desplazamiento para estudio



(\$3.663.200), servicio de reparación y mantenimiento de motocicleta (\$2.000.000), servicios profesionales (\$ 89.500.000) y asesoría contable (\$10.200.000) <sup>1</sup>.

- Establecer el impuesto a cargo en la suma de \$231.694.000
- Imponer sanción por inexactitud por valor de \$21.246.000.

En atención a lo dispuesto en el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, el contribuyente prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

## II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el señor Vladimir Bejarano Solís, solicitó:

*“PRIMERO: Que se declare nulo el acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Rentas Naturales – Revisión No. 182412011000001, expedido por la Jefe de División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – Seccional Quibdó, mediante la cual se modificó la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2007, al suscrito.*

*SEGUNDO: Que como consecuencia de lo anterior y como restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada de impuesto de renta del año gravable 2007.*

---

<sup>1</sup>La suma total de estos valores es de \$113.745.437. Sin embargo, la Administración en la liquidación del tributo estableció el valor de rechazo en la suma de \$107.616.000, pero ello se debió a que aceptó una deducción por fotocopias y anillado de \$6.128.963 que no hacía parte de las deducciones inicialmente declaradas por valor de \$203.895.000 (fl 41 c.p). Fl 32 y vuelto c.p.

**Valor declarado por el contribuyente: \$203.895.000 (-) valor aceptado por la Administración que incluye la deducción por fotocopias y anillado de \$6.128.963: 96.279.000 = \$107.616.000. (valor total rechazado en la LOR).**



*TERCERO: Condénese en costas y demás agencias en derecho a la parte demandada”.*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

**Violación de los artículos 2, 6, 13, 25, 29, 53 y 125 de la Constitución Política, 84 del C.C.A., 103, 107, 206, 565, 711, 720, 750, 752 y 711 del Estatuto Tributario**

#### **ADICIÓN DE INGRESOS POR HONORARIOS**

##### **Honorarios pagados por docentes del magisterio**

La prueba idónea para probar los ingresos por honorarios es la factura o documento equivalente con el cumplimiento de los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, la DIAN, con fundamento en testimonios, desconoce la veracidad de los recibos de pago suscritos por docentes del magisterio y el señor Vladimir Bejarano Solís, por los servicios de abogado en una demanda ejecutiva contra el Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio.

A pesar de que esa prueba fue practicada solo a algunos de los demandantes de dicho proceso, la Administración concluyó que todos ellos – los accionantes- negaron haber recibido la cantidad de dinero que consta en los recibos de pago. Por consiguiente, el acto acusado incurre en falsa motivación.



La DIAN no notificó al contribuyente el auto que decretó de oficio los testimonios. Esa omisión le impidió al actor estar presente en el desarrollo de dicha diligencia y ejercer el derecho de defensa.

Además, en desconocimiento de lo previsto en el artículo 751 del Estatuto Tributario, la prueba fue decretada y practicada con posterioridad a la expedición de la liquidación oficial de revisión.

Súmese a lo anterior, que la DIAN no decretó ni se pronunció sobre las pruebas solicitadas por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial.

### **Honorarios pagados por la ARS Barrios Unidos de Quibdó**

La DIAN adicionó ingresos por concepto de honorarios percibidos por el contribuyente como apoderado de la ARS Barrios Unidos de Quibdó en un proceso ejecutivo. Lo anterior, con fundamento en el certificado de retención en la fuente que expidió la ARS, en el que se retuvo al abogado un valor mayor de lo permitido en la ley.

No todas las sumas de dinero entregadas en el proceso al apoderado fueron percibidas por concepto de honorarios. De los títulos judiciales que fueron consignados a favor de su cliente, solo un porcentaje correspondió al pago del servicio de abogado.



La DIAN no tuvo en cuenta el recibo de pago expedido por el Gerente Regional de Chocó de la ARS Barrios Unidos de Quibdó, donde constan los dineros entregados por el apoderado en el proceso ejecutivo.

### **Desconocimiento de rentas exentas**

El origen de los ingresos del señor Bejarano Solís es producto de su actividad de abogado litigante en procesos ejecutivos que versan sobre el pago de intereses moratorios de cesantías.

Teniendo en cuenta que las cesantías y sus intereses son rentas exentas, los honorarios que se perciban en los procesos que versen sobre esos ingresos laborales, deben ser exentos del impuesto de renta, o por lo menos en la parte que corresponda a cesantías.

### **GASTOS DEDUCIBLES**

El gasto por *arrendamiento de vivienda* se refiere a la casa de habitación donde residió el contribuyente en el año 2007. Sin esta el abogado “no tendría la tranquilidad necesaria para poder gestionar los negocios encomendados”.

La erogación por *alojamiento* se generó porque, en el año 2007, el señor Bejarano Solís cursó una especialización en la Universidad Externado de Colombia, ubicada en la ciudad de Bogotá D.C., lo que implicó que tuviera que alojarse en un hotel en los días que fueron programadas dichas clases. Ese gasto se encuentra soportado en facturas.



Además, las Altas Cortes y CAJANAL se encuentran ubicadas en Bogotá D.C., por lo que era necesario que el contribuyente se desplazara a dicha ciudad para litigar en los procesos laborales que lleva a varios docentes.

Los gastos por *transporte aéreo* se generaron porque el contribuyente debió desplazarse en avión desde la ciudad de Quibdó a Bogotá D.C. para realizar sus estudios de especialización.

Como abogado litigante, el contribuyente puede desempeñar su labor desde cualquier lugar del país y, para ello debe desplazarse para dar a conocer sus servicios. Por ejemplo, en la ciudad de Pereira, el contribuyente lleva negocios en gestiones administrativas y judiciales, que no fueron tenidos en cuenta por la Administración, pero que es posible obtener la prueba de dichos desplazamientos por medio de las aerolíneas.

La erogación por *reparación y mantenimiento de motocicleta* resulta necesaria para que el apoderado pueda desplazarse a atender sus procesos ante las entidades públicas y judiciales de Quibdó.

Los gastos por *prestación de servicios* se generaron porque el abogado contrató los servicios de personas para que lo apoyaran a conseguir potenciales clientes.

Esta erogación no se puede desconocer por el hecho de que tales contratistas no se encuentren registrados en el RUT, porque la omisión de un



tercero no puede trasladarse al contribuyente. Además, dicho personal no estaba obligado a inscribirse en el RUT.

Los gastos por *asesoría contable* se tratan del pago efectuado a una contadora para realizar las liquidaciones laborales de los procesos llevados por el apoderado. El hecho de que no se hayan presentado los soportes no significa que ese gasto no se hubiere realizado.

En la declaración del año 2007 se dejaron de deducir una serie de gastos en que incurre el abogado, que es posible obtener su prueba, como la compra de tóner y tinta para impresoras, papelería en general, escritorios, silletería, máquinas de escribir, archivadores, elementos de oficina, bibliotecas y, libros de derecho, reparación y mantenimiento de computadores, fotocopias, tiquetes de desplazamiento a otras ciudades, gastos ordinarios del proceso, cauciones, gastos de envío de correspondencia, notificaciones judiciales, gastos administrativos, y servicio de telefonía móvil y fija.

### **SANCIÓN POR INEXACTITUD**

No es procedente la sanción por inexactitud toda vez que en el presente caso se configura una diferencia de criterios relativa al derecho aplicable.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**



La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

### **Excepción de inepta demanda**

En la demanda, el actor no explicó el concepto de la violación. Por tanto, no cumplió con la exigencia dispuesta en el numeral 4 del artículo 137 del C.C.A.

### **Asunto de fondo**

Los gastos por concepto de arrendamiento de vivienda, servicios de alojamiento, transporte aéreo y reparación de motocicleta no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente.

Además, esas erogaciones y las referidas a servicios profesionales, asesorías contables y arrendamiento de oficina no se encuentran soportados en facturas o documentos equivalentes que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 771-2 del E.T.

En la investigación tributaria se encontraron diferencias entre lo declarado por honorarios y lo reportado por la Rama Judicial Seccional Chocó por los procesos en los cuales actuó el contribuyente. También se verificaron inconsistencias con la información reportada por uno de sus clientes, la ARS Barrios Unidos de Quibdó.



La condición de rentas exentas de las cesantías no puede aplicarse a los honorarios que se perciban en procesos judiciales que versen sobre esos ingresos laborales, porque en el derecho tributario no se admiten interpretaciones analógicas.

La DIAN decretó la práctica de testimonios con fundamento en las amplias facultades de fiscalización y para verificar la exactitud de la declaración presentada.

El artículo 751 del E.T. no resulta aplicable toda vez que se refiere a los testimonios practicados a petición de parte, y no de oficio, como ocurrió en este caso.

#### **IV) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Chocó, mediante providencia del 22 de agosto de 2013, denegó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El contribuyente confunde los gastos relativos a su actividad profesional y los generados para su propia manutención. Aunque el señor Bejarano Solís no tenía la obligación de llevar contabilidad, el número de clientes y el hecho de que parte de sus servicios le eran pagados en efectivo, le imponían el deber de registrar sus gastos de acuerdo con las normas contables, así como de conservar los documentos soportes de esas erogaciones.



El actor no realizó actividad probatoria ni en la sede administrativa ni judicial para desvirtuar los ingresos que la autoridad tributaria advirtió con respecto de los servicios prestados a los docentes y a la ARS AMBUQ Seccional Chocó.

Los honorarios percibidos de los procesos ejecutivos que versan sobre intereses de cesantías no se encuentran exentos del impuesto porque ese beneficio tributario solo fue dispuesto para los señalados ingresos laborales – cesantías-.

## **V) EL RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Los honorarios derivados por los procesos ejecutivos correspondientes a los docentes del magisterio, constan en la relación de entrega que obra a folios 588 a 597 anexo 1, 240 a 278 anexo 3 y 209 a 258 anexo 3 del expediente.

La DIAN omitió notificar el auto que decretó los testimonios al contribuyente y, practicó dicha diligencia solo a una parte de los docentes de los citados procesos. Además, no se pronunció sobre las pruebas solicitadas en la respuesta al requerimiento especial.



Los honorarios recibidos por el proceso ejecutivo singular como apoderado de la ARS Barrios Unidos de Quibdó constan en el documento de entrega que obra en el folio 574 anexo 1 y, 204 y 205 anexo 3.

En ese documento se verifica que de los títulos judiciales que fueron consignados a favor de su cliente, solo un porcentaje correspondió al pago del servicio de abogado.

La Administración fundamentó esta adición de ingresos en un certificado de retención en la fuente expedido por la ARS que retuvo más de lo permitido en la ley.

Los honorarios que percibió el contribuyente se derivaron de procesos ejecutivos que versan sobre intereses de cesantías, por lo tanto, estos también deben estar exentos del impuesto sobre la renta.

Los gastos por arrendamiento de vivienda, alojamiento, transporte aéreo, servicio de reparación y mantenimiento de motocicleta, prestación de servicios, cumplen con los requisitos del artículo 107 del E.T., toda vez que son necesarios para que el señor Bejarano Solís pueda realizar su actividad profesional de abogado litigante.

No es procedente la sanción por inexactitud toda vez que en el presente caso se configura una diferencia de criterios relativa al derecho aplicable.

## **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**



El **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

## VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

### 1. Problema jurídico

Corresponde a la Sala establecer si es nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 182412011000001 del 18 de febrero de 2011, que modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2007 presentada por el señor Vladimir Bejarano Solís.

Para tal efecto, la Sala analizará la procedencia de:

(i) La excepción de inepta demanda presentada por la parte demandada.



(ii) La falta de decreto de las pruebas solicitadas por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial.

(iii) La adición de ingresos por concepto de honorarios de abogado por \$396.258.000.

(iv) Las deducciones por arrendamiento de vivienda, alojamiento por estudios, transporte aéreo, reparación y mantenimiento de motocicleta, servicios profesionales y asesoría contable por valor total de \$107.616.000.

(v) La sanción por inexactitud por \$21.246.000.

## **2. Excepción de inepta demanda**

2.1. La Sala advierte que en el *sub examine* no se ha emitido un pronunciamiento sobre la excepción de inepta demanda propuesta por la parte demandada, razón por la cual procede a decidirla en esta instancia procesal<sup>2</sup>.

2.2. Según la accionada, el actor no explicó las razones por las cuales considera que los actos demandados transgredieron las normas invocadas como violadas.

---

<sup>2</sup> C.C.A. Artículo 165. (...) En la sentencia definitiva se decidirá sobre las excepciones propuestas y sobre cualquier otra que el fallador encuentre probada.

2.3. Para la Sala, en la demanda, el actor desarrolló el concepto de la violación explicando de forma precisa las infracciones al ordenamiento jurídico, y las causales de nulidad de *falsa motivación y desconocimiento del derecho de audiencia y defensa*, que considera se presentaron en la expedición de la actuación administrativa demandada. En consecuencia, no prospera la excepción.

### **3. Falta de decreto de las pruebas solicitadas por el contribuyente**

3.1. Según el actor, la Administración omitió pronunciarse sobre las pruebas solicitadas en la respuesta al requerimiento especial, lo que vulneró el derecho al debido proceso y de defensa del señor Vladimir Bejarano Solís.

3.2. Las pruebas que, según la parte demandante, fueron desconocidas por la Administración, son las siguientes<sup>3</sup>:

“1. Exhórtese al Juzgado Civil del Circuito de Quibdó, para que certifique si es cierto o no que dentro del proceso ejecutivo singular del expediente 2005-0299, que Barrios Unidos de Quibdó, le siguió al Municipio de Quibdó, dentro del cual fui apoderado de la parte demandante, el crédito del demandante fue o no embargado por el Hospital San Vicente de Paúl de la ciudad de Medellín.

2. Exhórtese a COMCEL para que certifique el valor pagado por el suscrito, por concepto de teléfono celular 3116326785, durante el año 2007 y/o allegar una relación detallada mes a mes de todas y cada una de las facturas canceladas durante dicho año.

---

<sup>3</sup> FI 576 c.a.4. Respuesta al requerimiento especial.



3. Exhórtese a las editoriales LEYER, LEGIS, ATENAS, LIBRERÍA EDICIONES DEL PROFESIONAL, etc., para que certifique los valores pagados por el suscrito por concepto de compra de libros jurídicos durante el año 2007.

4. Exhórtese a las aerolíneas AIRES, SATENA, AEXPA, AVIANCA, para que certifique los valores pagados por el suscrito por concepto de tiquetes aéreos en los itinerarios Quibdó – Pereira – Quibdó, Quibdó – Medellín- Quibdó, Bogotá – Pereira- Quibdó, durante el año 2007.”

3.3. La Sala encuentra que las modificaciones del impuesto se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra el contribuyente en la cual se le garantizaron los derechos defensa y al debido proceso<sup>4</sup>.

Tales pruebas son los informes allegados por la Rama Judicial – Seccional Chocó, las consignaciones bancarias, certificaciones de pago aportados por el contribuyente en la etapa de fiscalización, y algunos testimonios practicados a los clientes de señor Bejarano Solís.

Pero, además, debe precisarse que la aportación de las pruebas que sustentan los ingresos y las deducciones declaradas, no recae sobre la DIAN sino sobre el contribuyente.

---

<sup>4</sup> El contribuyente tuvo la oportunidad de allegar pruebas en el requerimiento especial, las cuales fueron valoradas por la Administración en el acto liquidatorio. También tenía la posibilidad de aportar pruebas en el recurso de reconsideración, sin embargo, acudió directamente ante la jurisdicción.



Todo porque en el procedimiento administrativo tributario, la autoridad administrativa tiene la carga de comprobar la realidad de los hechos declarados, y el declarante, la de controvertir la labor de la autoridad fiscal.

Es por eso que una vez desvirtuados por la Administración los datos registrados en la declaración tributaria, el contribuyente tiene la carga de aportar las pruebas que soporten los conceptos fiscales desconocidos, dada su condición de directo interesado en lograr la aceptación fiscal de las deducciones y de los ingresos declarados, para reducir la base gravable de su renta ordinaria.

Ello, por supuesto, sin perjuicio de que en el proceso judicial, el contribuyente pueda mejorar las pruebas aportadas en sede administrativa, como ya lo ha aceptado la Sala.

En el marco del principio de la “carga de la prueba” previsto en el artículo 177 del CPC, *“incumbe a las partes probar los supuestos de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”*.

Conforme con dicho postulado, **el deber de procurar que las pruebas se practiquen o aporten** recae en los sujetos de derecho que intervienen en el proceso, independientemente de la oficiosidad en el decreto y práctica de los medios probatorios, **pues los interesados son los que tienen la carga de demostrar los hechos en que se fundamentan sus pretensiones o excepciones.**



3.4. En todo caso, se precisa que en sede judicial, las pruebas solicitadas por el contribuyente fueron decretadas<sup>5</sup> y parcialmente recaudadas<sup>6</sup>. Aunque no todos los documentos se allegaron al expediente, lo cierto es que esa circunstancia se debió a la falta de respuesta de las entidades requeridas, ante lo cual guardó silencio la parte demandante, a pesar de que sobre ella recaía la carga de la prueba.

Fue el Tribunal quien insistió en la obtención de esos documentos<sup>7</sup>, pero en vista de que no fueron allegados, ordenó seguir con la etapa de alegatos de conclusión<sup>8</sup>, decisión que no fue recurrida por el actor.

3.5. Todo lo anterior demuestra que el señor Bejarano Solís tuvo la oportunidad de aportar las pruebas solicitadas, y que en todo caso, dicha solicitud obtuvo respuesta en la jurisdicción. Por tanto, no se vulneró el derecho al debido proceso ni de defensa del contribuyente.

Si bien podría decirse que se vulneró el derecho al debido proceso del contribuyente, ante la omisión de la Administración durante el procedimiento administrativo, no es menos cierto que esas pruebas o no eran relevantes, o la omisión se subsanó en el proceso jurisdiccional o el actor no cumplió su carga de

---

<sup>5</sup> Auto del 30 de septiembre de 2011. FI 130 c.p.

<sup>6</sup> FIs 145 a 154, 162 y 180 c.p. El Juzgado Civil del Circuito de Quibdó y las entidades ATENAS y AEXPA no remitieron respuesta a los oficios del Tribunal.

<sup>7</sup> Mediante auto del 7 de febrero de 2012, reiteró la remisión de los oficios que no habían sido contestados. FI 156 c.p.

<sup>8</sup> Auto del 27 de marzo de 2012. FI 181 c.p.



probar, para desvirtuar los medios de convicción que soportaban los actos acusados.

En consecuencia, la Sala procede a valorar las pruebas allegadas al expediente.

#### **4. Adición de ingresos por honorarios por valor de \$396.258.000**

Se discute la adición de ingresos por honorarios, derivados del servicio de abogado prestado por el señor Vladimir Bejarano Solís en procesos judiciales de carácter ejecutivo.

El cargo se divide en tres, *el primero* relativo a la naturaleza gravable de los honorarios derivados de procesos que versen sobre intereses de cesantía.

El *segundo*, se refiere a la adición de honorarios recibidos por el contribuyente de los docentes del magisterio, y *el tercero*, a los –honorarios- derivados de la ARS<sup>9</sup> Asociación Mutual Barrios Unidos de Quibdó.

##### **4.1. Naturaleza gravable de los honorarios por servicios de abogado**

---

<sup>9</sup> Administradora de Régimen Subsidiado.



4.1.1. Sostiene el actor que los honorarios adicionados fueron percibidos en procesos ejecutivos que versan sobre el pago de intereses moratorios de cesantías. Por tanto, deben ser exentos del impuesto de renta, o por lo menos en la parte que corresponda a cesantías.

4.1.2. En el impuesto sobre la renta, los honorarios son rentas exclusivas de trabajo, que constituyen *rentas brutas especiales*<sup>10</sup>. Lo que quiere decir que en la depuración del tributo esas rentas se encuentran gravadas y solo es posible afectarlas con deducciones y, cuando sea el caso, con exenciones<sup>11</sup>.

Por su parte, las cesantías y sus intereses son catalogados como rentas de trabajo exentas<sup>12</sup>. Las rentas exentas son aquellos ingresos constitutivos de

---

<sup>10</sup> Artículo 103 del Estatuto Tributario.

<sup>11</sup> Recuérdese que la liquidación del tributo parte de los ingresos ordinarios y extraordinarios que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio. A estos se les restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen **los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos, con lo cual se obtiene la renta bruta**. Es en ese rubro se incluyen las rentas brutas especiales, de las cuales se restan las deducciones realizadas, para obtener la renta líquida gravable. **Estas últimas puede restarse las exenciones contempladas en la ley, para obtener la renta líquida gravable.** Artículo 26 y 178 del E.T.

**Es por es que las rentas brutas no pueden ser afectadas con costos, solo con deducciones y exenciones.**

<sup>12</sup> Artículo 206 del Estatuto Tributario. **Rentas de trabajo exentas.** Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, **con excepción de los siguientes:**

[...]

Numeral 4. Modificado por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. **El auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías,** siempre y cuando sean recibidos por trabajadores cuyo ingreso mensual promedio en los seis (6) últimos meses de vinculación laboral no exceda de 350 UVT.



renta **que por disposición legal no están sometidos al impuesto de renta**, por lo que se encuentran gravados a tarifa 0%.

4.1.3. El hecho de que los honorarios sean percibidos en procesos que se discuten cesantías o sus intereses no les da la connotación de rentas exentas por cuanto ese tratamiento tributario especial solo fue previsto por la ley para esa prestación social.

Las normas de exención, por constituir una excepción al principio general de tributación de algún gravamen, son de interpretación restrictiva, de manera que se aplican solamente a los supuestos que expresamente hayan sido mencionados en la ley, sin que sea posible hacer una interpretación extensiva o analógica.

---

Cuando el salario mensual promedio a que se refiere este numeral exceda de 350 UVT la parte no gravada se determinará así:

Salario mensual	Parte
Promedio	No gravada %
Entre 350UVT Y410UVT	el 90%
Entre 410UVT Y470UVT	el 80%
Entre 470UVT Y530UVT	el 60%
Entre 530UVT Y590UVT	el 40%
Entre 590UVT Y650UVT	el 20%
De 650UVT	el 0%



Tampoco puede considerarse que una parte de las sumas pagadas por honorarios corresponda a cesantías y, por ende, se encuentre exenta del tributo, puesto que esta –la cesantía- es una carga prestacional que tienen origen en un contrato de trabajo. A diferencia de los honorarios que se derivan de un contrato de prestación de servicios, que son de carácter civil y no laboral, y por ello, no genera para el contratante la obligación de pagar prestaciones sociales, entre ellas, las cesantías.

En consecuencia, los honorarios percibidos por el servicio de abogado del señor Bejarano Solís se encuentran gravados con el impuesto de renta.

#### **4.2. Adición de honorarios por servicios de abogado prestado a docentes del magisterio**

4.2.1. Según el actor, la prueba idónea para demostrar los ingresos por honorarios por concepto del servicio de abogado prestado a unos docentes en un proceso ejecutivo laboral, son los recibos de pago expedidos por sus clientes.

Sin embargo, la DIAN con fundamento en testimonios desconoció la veracidad de los recibos de pago allegados en la respuesta al requerimiento especial. Esa prueba testimonial no fue notificada al contribuyente y se practicó con posterioridad a la expedición de la liquidación oficial de revisión.



Alegó que a pesar de que los testimonios fueron practicados solo a algunos de los demandantes de dicho proceso, la Administración concluyó que todos ellos –los accionantes- negaron haber recibido la cantidad de dinero que consta en los recibos de pago. Por consiguiente, el acto acusado incurre en falsa motivación.

4.2.2. Verificados los antecedentes administrativos, la Sala encuentra que:

Mediante Auto Comisorio No. 0409 del 4 de noviembre de 2009, la DIAN faculta a un funcionario para que realizara visita al señor Bejarano Solís con el fin de constatar el origen de las consignaciones bancarias que le realizaron en el año 2007<sup>13</sup>.

El 11 de noviembre siguiente, el contribuyente solicitó un término adicional para aportar los documentos que soportan el origen de tales consignaciones porque “se trata de documentos de hace aproximadamente dos años, en los cuales me he trasteado en dos oportunidades, y algunos de dichos soportes no los he podido encontrar aún”<sup>14</sup>.

La Administración le otorgó al contribuyente el plazo adicional de 15 días para aportar la citada documentación<sup>15</sup>. Sin embargo, el señor Bejarano Solís no cumplió

---

<sup>13</sup> FI 106 c.a. 1.

<sup>14</sup> FI 107 c.a.1.

<sup>15</sup> FI 108 c.a.1. Oficio del 17 de noviembre de 2009.



con lo solicitado aduciendo que ni él ni el contador público que le realizó la declaración de renta discutida se encontraban en la ciudad.<sup>16</sup>

Fue hasta el 7 de diciembre de 2009 que el contribuyente presentó respuesta respecto de las consignaciones bancarias del año 2007<sup>17</sup>:

“[A]cudo a su distinguido despacho **con el ánimo de aportar los documentos exigidos conforme al comisorio de la referencia respecto del origen de las consignaciones realizadas a mi nombre en el año 2007**; soporte tales como título judiciales, poderes, recibos de consignación tanto bancarios como de entregas en efectivo a mis clientes, la procedo a responder de la siguiente manera:

<b>Demandantes y/o cliente</b>	<b>Valor neto título</b>
[...]	
Brisalia Copete Rivas y otros	\$1.332.835.398
Tania Guerrero Perea y otros	\$109.989.031 <sup>18</sup>

Estas consignaciones realizadas en mi cuenta bancaria, corresponden a valores resultantes de las demandadas falladas a favor de mis clientes, lo cual tiene como soporte los títulos judiciales (VER ANEXO 2)<sup>19</sup>. **De estos valores, se establece el porcentaje por concepto de mis honorarios el**

---

<sup>16</sup> FI 109 c.a.1.

<sup>17</sup> FI 112 c.a.1.

<sup>18</sup> **El total de estas consignaciones es \$1.442.824.000**

<sup>19</sup> FIs 203-204 c.a.2.



**cual fue acordado de manera verbal con cada uno de mis clientes. El dinero restante, fue entregado a través de consignaciones (VER ANEXO 3)<sup>20</sup> y entregas en efectivos a cada uno de mis clientes (VER ANEXO 4)<sup>21</sup>.**

Mediante Requerimiento Ordinario No. 0007 del 1 de marzo de 2010, la DIAN solicitó a la Rama Judicial Seccional Chocó que remitiera la liquidación final de los procesos relativos a los clientes del contribuyente<sup>22</sup>. La respuesta obra en los folios 285 a 296 del cuaderno de antecedentes 2 y en el cuaderno de antecedentes 3.

4.2.2.1. En el requerimiento especial<sup>23</sup>, la Administración verificó los anteriores soportes, y estableció que (i) la rama judicial informó que a los clientes del señor Bejarano Solís les fue pagado en procesos judiciales la suma de **\$1.814.355.452** y (ii) las consignaciones bancarias y recibos de pago en efectivo entregados por el contribuyente dan cuenta de que entregó a sus clientes la suma de **\$1.383.832.785**.

Esos valores fueron utilizados por la DIAN para determinar oficialmente el valor de los ingresos recibidos por el contribuyente por concepto de los honorarios en las demandas interpuestas en representación de docentes del magisterio, así<sup>24</sup>:

---

<sup>20</sup> Fls 205-234 c.a.2.

<sup>21</sup> Fls 235-274 c.a.2.

<sup>22</sup> Fls 281-284 c.a.2.

<sup>23</sup> Fls 524-561 c.a.4.

<sup>24</sup> FI 534 c.a.4.



Valor total cancelado en el año 2007 como resultado de los procesos \$1.814.355.452.02

**Menos:** Valor total entregado a los clientes \$1.383.832.785.00

**Diferencia (ingresos por concepto de honorarios) 430.522.667.02**

4.2.2.2. Sin embargo, en la respuesta al requerimiento especial<sup>25</sup>, el contribuyente manifestó que no había allegado la totalidad de los soportes de los honorarios recibidos de los docentes del magisterio.

Afirmó que los ingresos no fueron “\$430.552.667.02, como lo dice la DIAN, entendido de acuerdo con la evidencia probatoria hasta aquella oportunidad se había obtenido, por cuanto mis ingresos por honorarios por dicho concepto solo fue de \$181.435.545 correspondiente al 10% de la suma de \$1.814.355.452”<sup>26</sup>.

A la respuesta al requerimiento, anexó los soportes de recibo de pago que afirma estaban extraviados<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup> Fls 563-576 c.a.4

<sup>26</sup> Fl 563 c.a.4.

<sup>27</sup> Fls 605-614 c.a.4.



4.2.2.3. Mediante el Auto del 182412011000001 del 27 de abril de 2009, la Administración ordenó la práctica de testimonios de algunos de los docentes del magisterio que suscribieron los recibos de pago aportados en la respuesta al requerimiento especial<sup>28</sup>.

En los referidos testimonios se dijo:

**“El abogado Bejarano Solís Vladimir después de que me consignó la plata en el Banco Popular me llevó el recibo para que lo firmara, pero yo se lo firmé en blanco y no me imaginé que él los podría llenar por otro valor” [...] “del abogado solo recibí una sola cantidad de plata la cual como dije anteriormente fue consignada directamente a mi cuenta del Banco Popular, el personalmente en mis manos no me ha entregado ningún dinero, además, la firma de ese recibo no parece la mía”<sup>29</sup>.**

**“Nunca recibí dineros directamente de manos del él, la plata que recibí siempre me la consignó en mi cuenta de ahorros del Banco Popular y posteriormente le firmaba los recibos de pago en blanco supuestamente por la plata que había consignado. [...] Solamente dos recibos que están en el expediente tienen mi firma, el otro la letra no es mía, además de que como le dije anteriormente nunca recibí plata directamente del abogado Bejarano Solís en mis manos, todo fue a través del Banco Popular”<sup>30</sup>.**

**“En ningún momento recibí dineros en efectivo en manos del abogado Bejarano Solís, la plata que recibí siempre me la consignó el mismo en**

---

<sup>28</sup> Fls 621-622 c.a.4.

<sup>29</sup> Fls 640-641 c.a. 4. Testimonio practicado a la señora Enith Moya de Pino.

<sup>30</sup> Fls 643-644 c.a.4. Testimonio del señor Otoniel Becerra. Este testimonio se reitera en el practicado a las señoras Betania Rivas de Rojas, Perlina Scarpeta Gamboa, Temístocles Parra Conto, y Fanny Palacios de Londoño. Fls. 647-650 y 654-657 c.a.4.



**mi cuenta de ahorros** del Banco Popular y posteriormente le firmaba recibos en blanco supuestamente por la plata que me había consignado. [...]El me manifestó que el proceso había salido por \$12.000.000 aproximadamente y **el me cobro el 30% y me entregó el excedente que fue lo que me consignó en el banco**<sup>31</sup>

“El abogado Bejarano Solís Vladimir después de que me consignó la plata en el Banco Popular me llevó una documentación en la que iban dos recibos de pago los cuales firmé y estaban llenos. [...] PREGUNTADO: **recibió usted en efectivo el día 5 de agosto de 2007 la suma de \$6.546.429 de manos del abogado Bejarano Solís por concepto del pago del proceso citado anteriormente?. CONTESTADO: Si. Los recibí, aparte de las cantidades que ya he mencionado**<sup>32</sup>.

“PREGUNTADO: en el expediente del señor Bejarano Solís Vladimir el aportó como prueba varios recibos de pago firmado supuestamente por usted argumentando que fue que el dinero que le entregó directamente en sus manos, reconoce usted su firma en estos recibos? CONTESTADO: **Si. El recibo de pago que aparece en el expediente si contiene mi firma y si recibí esa cantidad de plata pero a través del Banco Popular, ese recibo lo firme después de que el me consignara el dinero en mi cuenta.** PREGUNTADO: **recibió usted en efectivo el día 5 de agosto de 2007 la suma de \$7.426.152 de manos del abogado Bejarano Solís por concepto de pago del proceso citado anteriormente?. CONTESTADO: no me acuerdo**<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> Fls 645-646 c.a.4.

<sup>32</sup> Fls 658-659 c.a. 4. Testimonio Dolly María Peña de Valoyes.

<sup>33</sup> Fls 662 -663 c.a.5



Con fundamento en las anteriores pruebas, la Administración, en la liquidación oficial de revisión desconoció los recibos de pagos allegados por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial.

4.2.3. De lo anterior se observa que la adición de ingresos se fundamentó en pruebas documentales –títulos judiciales, consignaciones bancarias y recibos de pago-.

En ese orden de ideas, puede concluirse, razonablemente, que había pruebas para adicionar los ingresos.

El hecho de que la Administración hubiere practicado unos testimonios sin la presencia del señor Bejarano Solís, no le resta validez a la prueba documental y los informes de la Rama Judicial, que, a juicio de la Sala, son suficientes para soportar la glosa determinada en los actos demandados.

Los testimonios, en nada cambian esa conclusión y, por lo mismo, no son relevantes para efectos de la adición de ingresos.



Adicionalmente, no puede perderse de vista que la Administración decretó de oficio los testimonios para efectos de verificar las nuevas pruebas aportadas por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial<sup>34</sup>.

4.2.4. La Sala agrega, que en el caso de los ingresos por honorarios, los artículos 615, 616-1 y 616-2 del Estatuto Tributario, establecen que la factura o el documento equivalente son el medio de prueba idóneo.

Lo anterior, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esa medida, debe entenderse que los artículos 615, 616 y 616-2 del Estatuto Tributario no limitan la facultad comprobatoria de la Administración.

Por tal razón, en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN puede desvirtuar con otros medios de prueba<sup>35</sup>, la realidad de las facturas o documentos equivalentes que el contribuyente aporte como prueba.

---

<sup>34</sup> En la liquidación oficial de revisión se dijo: “Por considerar necesario aclarar el total de los ingresos obtenidos por el contribuyente Bejarano Solís Vladimir y teniendo en cuenta que en su respuesta al requerimiento especial anexa como prueba recibos firmados por algunos docentes que recibieron dineros de la demanda contra el Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio, la Jefa de la División de Gestión de Liquidación decidió mediante oficio citar a los docentes relacionados para escucharlos en indagatoria sobre la veracidad de los recibos firmados y los valores que recibieron en el año 2007, por dicho proceso de manos del abogado Bejarano Solís Vladimir”. FI 669 vuelto c.a.5.

<sup>35</sup> Artículo 742 del Estatuto Tributario. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquéllos.



4.2.5. Lo anterior fue lo que se presentó en este caso, en el que la Administración con fundamento en pruebas directas de carácter documental, desvirtuó la realidad de los recibos de pago aportados por el contribuyente con la respuesta al requerimiento especial.

Si bien esos recibos de pago constituyen documentos equivalentes que soportan el pago de sumas de dinero, lo cierto es que su valor probatorio fue controvertido por la Administración mediante documentos e informes.

Es más, se puso en evidencia que el apoderado les llevaba a los clientes recibos de pago en blanco para que ellos los firmaran y, uno de estos –clientes- desconoció su firma en esos documentos.

4.2.6. Discutida la veracidad de los recibos de pago aportados por el señor Bejarano Solís en la respuesta al requerimiento especial, con las pruebas documentales y algunos testimonios de los clientes, la carga de la prueba se invirtió a cargo del contribuyente, al que le correspondía demostrar la realidad de los pagos registrados en tales documentos.

En tal sentido, el señor Bejarano Solís debió desvirtuar los medios probatorios aportados, mas cuando el contribuyente, en calidad de abogado, conocía los hechos glosados y pudo allegar el material probatorio necesario para soportar los ingresos por honorarios.



Por el contrario, en el expediente existen otras pruebas que le restan credibilidad a la información reportada por el señor Bejarano Solís como son los títulos de depósitos judiciales aportados al proceso por la Rama Judicial por valor de **\$1.814.355.452**, con los cuales la DIAN desvirtuó el valor reportado por el contribuyente de **\$1.442.824.000** por concepto de las sumas percibidas por sus clientes en los procesos judiciales y de las cuales se derivaron sus ingresos por honorarios.

A manera de indicios, la Sala encuentra que:

- a) El contribuyente no allegó los documentos soportes de sus consignaciones bancarias cuando le fue requerido por la Administración. Fue luego de varias prórrogas, que el señor Bejarano Solís presentó los soportes solicitados.
- b) En la respuesta al requerimiento ordinario en la que aportó los documentos que fueron tenidos como prueba por la Administración, el contribuyente no informó que le faltaba aportar otros documentos.
- c) Solo hasta que la DIAN propuso la glosa de adición de ingresos, fue que el contribuyente adujo la existencia de nuevas pruebas de pagos de los docentes.



d) El contribuyente manifestó que el porcentaje pactado por honorarios había sido del 10%, pero uno de los testigos manifestó que le pagó al abogado el 30% de lo que percibió en el proceso judicial.

Todo ello, a pesar de que el artículo 615 del Estatuto Tributario establece sobre los contribuyentes que ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a ellas, conservar copia de las facturas o documento equivalente por cada una de las operaciones que realicen.

4.2.7. Por lo tanto, frente a estas evidencias en su contra, se observa una inactividad probatoria del demandante para desvirtuarlas, no obstante que de conformidad con el artículo 177 del C.P.C., era a él a quien le asistía demostrar los hechos que pretende hacer valer, y a quien correspondía desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos.

4.2.8. Para la Sala es indudable que las anteriores irregularidades le restan credibilidad a los recibos de pago aportados por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial, en tanto demuestran que el señor Bejarano Solís no registró la totalidad de los ingresos que percibe por concepto de honorarios por su actividad de abogado litigante en los procesos laborales en los que representó a docentes del magisterio.

Es por eso que no se deben tener como prueba los recibos de pago aportados en la respuesta al requerimiento especial, en tanto el contribuyente no demostró la realidad de esos documentos que fueron controvertidos por la DIAN, salvo el



suscrito por la señora Dolly María Peña de Valoyes, que es el único que se encuentra soportado por quien lo suscribió lo que demuestra la realidad del documento por valor de **\$6.546.429**.

**Por tanto, el valor de \$6.546.429 se excluirá de las sumas adicionadas por ingresos por honorarios.**

#### **4.3. Adición de ingresos por honorarios por los servicios de abogado prestado a la ARS Barrios Unidos de Quibdó.**

4.3.1. Según el actor, la DIAN adicionó ingresos por concepto de honorarios con fundamento en el certificado de retención en la fuente que expidió la ARS Barrios Unidos de Quibdó, documento en el que se retuvo al abogado Bejarano Solís un valor mayor de lo permitido en la ley.

Afirmó que de los títulos judiciales que fueron consignados a favor de su cliente, solo un porcentaje correspondió al pago del servicio de abogado.

Adicionalmente, consideró que la DIAN no tuvo en cuenta el recibo de pago expedido por el Gerente Regional de Chocó de la ARS Barrios Unidos de Quibdó, donde constan los dineros entregados por el apoderado en el proceso ejecutivo.



4.3.2. En los antecedentes administrativos se verifica que el origen de la presente glosa fue el certificado de retención expedido por la ARS Barrios Unidos de Quibdó, allegado al expediente de la siguiente forma:

4.3.2.1. Mediante Requerimiento Ordinario No. 182382009000094 del 18 de agosto de 2009<sup>36</sup>, la DIAN le solicitó al contribuyente los soportes o pruebas de “los otros costos y deducciones, **y retenciones** denunciadas en la declaración de renta del año 2007”.

4.3.2.2. En la respuesta al anterior requerimiento, el contribuyente discriminó las retenciones declaradas en el impuesto de renta, en la siguiente forma<sup>37</sup>:

<b>“Barrios Unidos</b>	<b>Banco Popular</b>	<b>Banco Agrario</b>		
<b><u>\$38.211.783</u></b>	264.718	109.056	56.796	46.566
7.405				

Total anticipo de retenciones: **\$38.696.324”**.

Como soporte de las retenciones declaradas, aportó el certificado de retenciones expedidos por la ARS Barrios Unidos de Quibdó, en el que se verifica que el señor

---

<sup>36</sup> Fls 43, 46-47 y 75 c.a.1.

<sup>37</sup> FI 747 c.a.1.



Vladimir Bejarano Solís recibió por honorarios la suma de **\$382.117.830**, lo que generó que le practicaran una retención de \$38.211.783<sup>38</sup>.

**4.3.2.3. Es importante resaltar que las retenciones en la suma de \$38.696.324 fueron imputadas por el contribuyente en la declaración de renta del año 2007<sup>39</sup>.**

4.3.3. Para la Sala, el certificado de retención en la fuente es el documento idóneo para demostrar las retenciones y, consecuentemente, los ingresos que sirvieron de base a la misma.

En tal sentido, dicho certificado constituye un soporte de los valores pagados por honorarios al abogado Bejarano Solís en tanto es un documento expedido por el pagador del servicio –ARS Barrios Unidos de Quibdó- en cumplimiento de la obligación formal establecida en el artículo 381 del Estatuto Tributario, de expedir certificado al sujeto pasivo a quien le haya retenido, **en el que consta el monto total y el concepto del pago sujeto a retención**, y la cuantía de la retención efectuada<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> FI 75 c.a.1.

<sup>39</sup> FI 26 c.p.

<sup>40</sup> Artículo 381 del Estatuto Tributario. **Cuando se trate de conceptos de retención diferente de los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, los agentes retenedores deberán expedir anualmente un certificado de retenciones que contendrá:**  
a. Año gravable y ciudad donde se consignó la retención.



4.3.4. No obstante lo anterior, el contribuyente pretende desvirtuar dicho documento con los títulos judiciales Nos. 433030000130011<sup>41</sup> y 433030000108816<sup>42</sup> consignados a favor de su cliente, de los cuales afirma, le correspondió un porcentaje por concepto de honorarios en la suma de \$234.947.381<sup>43</sup>.

Pero el contribuyente solo aportó como soporte de pago de los honorarios, el recibo del 8 de octubre de 2007 expedido por la ARS Barrios Unidos de Quibdó por la suma de \$63.073.246<sup>44</sup>, documento que no demuestra el valor total pagado al señor Bejarano Solís por prestar los servicios de abogado a esa entidad.

---

b. Apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor.

c. Dirección del agente retenedor.

d. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención.

**e. Monto total y concepto del pago sujeto a retención.**

**f. Concepto y cuantía de la retención efectuada.**

g. La firma del pagador o agente retenedor. [...].

<sup>41</sup> FI 202 c.a. 2. El título es por valor de \$196.573.408.

<sup>42</sup> FI 201 c.a.2. El título es por valor de \$900.000.000.

<sup>43</sup> Respuesta al Requerimiento Especial. FI 564 c.a.4.

<sup>44</sup> FI 581 c.a. 4.



Adicionalmente, en sede judicial, por solicitud del actor<sup>45</sup>, fue practicada una prueba testimonial al Gerente de la ARS Barrios Unidos de Quibdó<sup>46</sup>. En esa diligencia se dijo:

**PREGUNTADO: Dígale al despacho a cuanto ascendieron los honorarios pactados con el Dr. Vladimir Bejarano Solís**, por el cobro judicial de dichas acreencias. **CONTESTÓ: Monto como tal no recuerdo**, pero si casos de cobro de cartera en la empresa. [...] **PREGUNTADO: Dígale al despacho**, si dentro del proceso ejecutivo expediente 2005-0299, el cual se le siguió al Municipio de Quibdó por parte de la Asociación Mutual Barrios Unidos de Quibdó, representada judicialmente por el Dr. Vladimir Bejarano Solís, que se tramitó en el Juzgado Civil del Circuito de Quibdó, si para el año 2007, los honorarios del litigante fueron de trescientos ochenta y dos millones ciento diecisiete mil ochocientos treinta pesos (\$382.117.830). **CONTESTÓ: Recuerdo y como lo dije anteriormente**, el Dr. Vladimir cobraba títulos y descontaba solamente el porcentaje que le correspondía como honorario, dentro de eso recuerdo que hubo un título el cual estaba embargado por el Hospital San Vicente de Paúl de Medellín, además en el título recuerdo que el descontó solamente el porcentaje de sus honorarios, que fueron alrededor de sesenta millones de pesos (\$60.000.000), **mas o menos, no tengo clara la suma exacta**<sup>47</sup>.

Como se observa, el testigo no tenía certeza del total de las sumas pagadas por honorarios al señor Bejarano Solís. Por tanto, ese testimonio no puede tenerse como prueba del pago de los honorarios.

---

<sup>45</sup> En la demanda se solicitó como prueba el testimonio del señor Ariel Palacios Calderón en su calidad de Gerente Regional Chocó de la ARS Barrios Unidos de Quibdó. FI 24 c.p.

<sup>46</sup> La prueba fue decretada mediante auto del 30 de septiembre de 2011. FI 130-131 c.p.

<sup>47</sup> Diligencia de recepción de testimonio. FIs 177-178 c.p.



4.3.5. Con fundamento en lo expuesto, la Sala encuentra que el contribuyente no desvirtuó los mayores ingresos por honorarios informados en el certificado de retención en la fuente por la ARS Barrios Unidos de Quibdó.

Por el contrario, consta en la declaración de renta del año gravable 2007 y en la respuesta al requerimiento ordinario, que el contribuyente imputó en esa liquidación privada las retenciones informadas en el certificado expedido por el agente retenedor.

Es decir, que mientras el contribuyente pretende desconocer los ingresos por honorarios que informa el citado certificado, las retenciones en la fuente que se practicaron sobre los mismos –ingresos- sí las solicitó en su integridad, aspecto que corrobora la omisión de ingresos detectada por la Administración.

En consecuencia, no procede el cargo para el apelante.

## **5. Deducciones por valor de \$107.616.000.**

5.1. El demandante sostiene que son procedentes las deducciones por arrendamiento de vivienda, alojamiento, transporte aéreo, servicio de reparación y mantenimiento de motocicleta, prestación de servicios y asesoría contable, porque cumplen con los requisitos del artículo 107 del E.T., en tanto son gastos necesarios para que pueda realizar su actividad profesional de abogado litigante.



5.2. El artículo 107 *ibídem* establece como presupuestos para que los gastos sean deducibles: (i) la relación de causalidad (ii) la necesidad y (iii) la proporcionalidad<sup>48</sup>.

*La relación de causalidad* atiende a que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que, en todo caso, le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto<sup>49</sup>.

*El gasto es necesario* cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad productora de renta.

El requisito de la necesidad del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera, basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo. La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta, **y lo que importa es que sea**

---

<sup>48</sup> Sobre el alcance de los requisitos para que las deducciones sean procedentes, la Sala se pronunció en Sentencia de octubre 13 de 2005, expediente 13631.

<sup>49</sup> Entre otras, las sentencias de 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, de 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, Exp. 14549, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y 24 de julio de 2008, Exp. 16302, C.P. Dra. Ligia López Díaz.



"**comercialmente necesaria**", según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva.

*La proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial<sup>50</sup> para el sector, de manera que para fijar el alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar.*

Como lo señaló la Sala en la sentencia del 10 de marzo de 2011<sup>51</sup>, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos pautas o criterios. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. El segundo, que la ley no la limite como deducible.

---

<sup>50</sup> Sobre la costumbre mercantil el artículo 3º del Código de Comercio expresa:

ARTICULO 3. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior'.

<sup>51</sup> C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente 17075.



En ese contexto, procede la Sala analizar cada una de las deducciones desconocidas por la Administración.

5.3. *Gastos por arrendamiento de vivienda.* La Administración desconoció esta erogación por considerar que no tenía relación de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta.

Adicionalmente, la DIAN los rechazó porque los soportes de esos gastos no reúnen los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario y el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

5.3.1. La Sala considera que esta erogación no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente, que se concreta, en el ejercicio de la profesión de abogado.

El canon por arrendamiento de vivienda urbana constituye un gasto personal del señor Bejarano Solís, por el que obtiene un servicio –arrendamiento de bienes- para su uso propio. Por tanto, no es imputable a la actividad profesional de servicio de abogado.

No puede perderse de vista que para que una erogación sea deducible conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario, debe existir relación de causalidad del gasto con la actividad productora de renta. Situación, que no se presenta en este caso.



Las consideraciones expuestas son suficientes para negar el cargo al apelante.

5.4. *Deducción por alojamiento en hotel y transporte aéreo por motivos de estudios y laborales.* La DIAN desconoció estas erogaciones porque no cumplían con el requisito de causalidad con la actividad productora de renta, ni los soportes reunían los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario y el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

El contribuyente sostiene que incurrió en esta erogación por motivos académicos – especialización en derecho contencioso administrativo-, y laborales –procesos judiciales en la ciudad de Bogotá y Pereira-.

5.4.1. Para la Sala, en el expediente no se encuentra demostrado que esta erogación tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente.

Los gastos por alojamiento de hotel y transporte aéreo por motivos de estudios no se refieren a erogaciones que deba realizar el señor Bejarano Solís para ejercer su actividad de abogado.

En efecto, el contribuyente no incurrió en esos gastos para realizar su labor profesional, por tanto, no tienen un vínculo inescindible con la actividad productora



de renta, en la medida que para realizarla, tenga obligatoriamente que incurrir en esa erogación. Requisito, contemplado en el artículo 107 del Estatuto Tributario para la procedencia de la deducción.

Ahora, en cuanto a la afirmación de que el contribuyente incurrió en los señalados gastos –alojamiento y transporte- para ejercer su profesión de abogado, la Sala encuentra que del certificado de hospedaje del hotel Dann Colonial Ltda. de la ciudad de Bogotá D.C.<sup>52</sup> y, de los recibos de pago y tiquetes electrónicos expedidos por SATENA por los destinos Quibdó –Bogotá D.C. / Pereira - Quibdó<sup>53</sup>, no es posible establecer que esos gastos se hubieren realizado para cumplir compromisos laborales.

Lo anterior, porque en el expediente no existe prueba que para las fechas en que el contribuyente se hospedó en el hotel Dann Colonial Ltda. y realizó los citados viajes por transporte aéreo, ejerció su actividad profesional de abogado en las anotadas ciudades.

Y, ello es así dado que el contribuyente no allegó prueba de que tuviera procesos judiciales en la ciudad de Bogotá y/o Pereira.

En tal sentido, se niega el cargo para el apelante.

---

<sup>52</sup> FI 64-65 c.a. 1.

<sup>53</sup> Fls 66-72 c.a.1. y 180 c.p.



*5.5. Deducción por reparación y mantenimiento de motocicleta, y asesoría contable.*

La Administración rechazó el gasto por reparación y mantenimiento de motocicleta por considerar que no cumplía con el requisito de relación de causalidad.

La DIAN rechazó esa erogación y el gasto por asesoría contable por no encontrarse soportados en un documento que reúna los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario y el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.

5.5.1. Para la Sala, la erogación por mantenimiento y reparación de motocicleta no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente.

No existe vínculo o correspondencia entre los gastos que se derivan por el uso de una motocicleta y la actividad de abogado. Ese gasto no es inherente a un profesional del derecho.

En todo caso, se precisa que el contribuyente no acreditó que ese gasto se hubiere ocasionado en el ejercicio de la actividad profesional, es decir, que se encontrara afecto a su labor como abogado.

En consecuencia, no procede esta deducción.



5.5.2. Ahora, en cuanto al gasto por asesoría contable, se precisa que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que las deducciones deben soportarse en facturas o documentos equivalentes.

Pero, cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a la deducción, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

Esos requisitos fueron reglamentados en el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997, en los siguientes términos:

***Artículo 3º. Requisitos para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con no obligados a facturar. De conformidad con lo estipulado en el inciso 3º del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos:***

1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono.
2. Fecha de la transacción
3. Concepto
4. Valor de la operación
5. La discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable.



Para soportar esta deducción, el contribuyente aportó como prueba una certificación de pago de la asesoría contable<sup>54</sup>.

En ese documento se señala el nombre y apellidos de la contadora, el número de cédula de ciudadanía, la fecha de transacción – año 2007-, el concepto de la operación – asesoría contable en general- y, el valor de la transacción - \$10.200.000-.

Para la Sala esa certificación no cumplen con la totalidad de los requisitos exigidos en el artículo 3 del Decreto 3050 de 2005, en particular, con la indicación del NIT y la fecha la transacción.

El NIT es un número que asigna la DIAN para identificar a las personas naturales y jurídicas y demás sujetos de obligaciones administradas por esa entidad, que permite la individualización de esas personas en forma inequívoca para todos los efectos en materia tributaria y, en especial para el cumplimiento de las obligaciones de dicha naturaleza<sup>55</sup>.

No basta que la certificación indique la cédula de ciudadanía de la contadora para considerar que fue cumplido el requisito relativo al NIT, porque en ese documento

---

<sup>54</sup> FI 60 c.a.1.

<sup>55</sup> Numeral 1 del artículo 4 del Decreto 2788 de 2004.



no fue señalado el dígito de verificación, que hace parte del número de identificación tributaria, ni se hizo referencia al NIT de la profesional contable.

Situación, que impide establecer si la contadora tenía asignado el número de identificación tributaria.

El reglamento señaló como primer requisito formal el NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago, ante la necesidad de certeza de la Administración sobre las transacciones económicas con relevancia tributaria.

Este requisito no tiene por objeto la simple verificación de un procedimiento administrativo ante la Administración, sino constatar mediante el NIT quienes fueron las partes de la operación económica sujeta a su verificación.

Todo, con la finalidad de constatar la existencia y cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A su vez, la Sala advierte que en los documentos no está clara la fecha en que se realizó el pago del servicio, en tanto solo se indicó de manera general el año 2007.

En tal sentido, la certificación aportada como prueba del gasto por asesoría contable no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 3 del Decreto 3050 de 2005, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.



En consecuencia, no procede el cargo.

5.6. *Deducción por servicios profesionales.* La DIAN desconoció esta deducción por cuanto los prestadores del servicio profesional no se encuentran inscritos en el RUT.

5.6.1. Conforme con el artículo 177-2 literal c) del Estatuto Tributario, cuando se trate de bienes o servicios gravados con IVA procede el rechazo de costos y **gastos** por pagos realizados a personas naturales que pertenezcan al régimen simplificado, si no se acredita que están inscritas en el RUT.

Todo, porque el RUT constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyente, o no contribuyentes del impuesto de renta, **los responsables del régimen común y los pertenecientes al régimen simplificado**, entre otros.

Ese requisito debió ser cumplido por el señor Bejarano Solís para soportar la deducción, porque en general, la prestación de servicios en el territorio nacional, como la que dio origen al gasto solicitado, se encuentra gravada con IVA<sup>56</sup>.

---

<sup>56</sup> Literal b) del artículo 420 del E.T. Adicionalmente, el servicio prestado para la consecución de clientes no se encuentra excluido del IVA (Artículos 420 y 476 del E.T.). En consecuencia, quien los preste es responsable de IVA y debe estar en el régimen común o en el simplificado, de acuerdo con los artículos 483 y 499 del E.T.



Por las razones expuestas, es obligación del contribuyente que pretenda solicitar el reconocimiento de costos, acreditar que la persona natural beneficiaria de los pagos está inscrita en el RUT.

El rechazo de la deducción por falta de prueba de que el beneficiario del pago está inscrito en el RUT, es un mecanismo de control y a la vez la consecuencia legal para el contribuyente que incumple el deber de exigir tal acreditación antes del respectivo pago<sup>57</sup>.

En ese sentido, no es que se pretenda trasladar al contribuyente –adquiriente del servicio- la omisión de un tercero –obligado a expedir la factura o documento equivalente- sino lo que se busca es que asuma su propia responsabilidad como parte de la operación económica.

En consecuencia, no procede el cargo.

## **6. Sanción por inexactitud**

6.1. Para la demandante no es procedente la sanción por inexactitud toda vez que el contribuyente no omitió ingresos ni solicitó deducciones inexistentes. Además, considera

---

<sup>57</sup> En igual sentido, la Sala se pronunció respecto de la aplicación de este requisito para la procedencia de costos. Sentencia del 19 de mayo de 2016, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No.20389.



que en el presente caso se configura una diferencia de criterios relativa al derecho aplicable.

6.2. En concordancia con lo expuesto, se modificará la sanción por inexactitud impuesta sobre la adición de ingresos aceptada parcialmente en la presente providencia.

6.3. Respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud sobre las glosas rechazadas, se hacen las siguientes precisiones:

6.3.1. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

6.3.2. Teniendo en cuenta que el demandante no demostró que no omitió ingresos por honorarios, ni que la totalidad de las deducciones cumplían con los requisitos exigidos por las normas tributarias para su procedencia, debe mantenerse respecto de los valores no aceptados la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.



6.3.3. Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de prueba.

6.4. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados por los valores no aceptados en esta providencia.

7. Por lo anteriormente expuesto, la Sala revocará la decisión del *a quo* en el sentido de declarar no probada la excepción de inepta demanda y declarar la nulidad parcial de los actos demandados para excluir de la adición de ingresos la suma de \$6.546.429, conforme con lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2007, para excluir la suma de \$6.546.429 de los valores adicionados como ingresos por honorarios y reducir la sanción por inexactitud en la suma de \$17.686.400, tal y como se refleja en la siguiente liquidación.

Concepto	Renglón	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
<b>Total patrimonio líquido</b>	34	213.468.000	213.468.000	213.468.000
Salarios y demás pagos laborales	35	0	0	0

Honorarios, comisiones y servicios	36	416.382.000	812.640.000	806.094.000 <sup>58</sup>
Intereses y rendimientos financieros	37	7.265.000	7.265.000	7.265.000
Total ingresos recibidos por concepto de renta	39	423.647.000	819.905.000	813.359.000
Ingresos no constitutivos de renta	40	0	4.789.000	4.789.000
<b>Total Ingresos netos</b>	41	<b>423.647.000</b>	<b>815.116.000</b>	<b>808.570.000</b>
Otros costos y deducciones	43	203.895.000	96.279.000	96.279.000 <sup>59</sup>
<b>Total costos y deducciones</b>	44	<b>203.895.000</b>	<b>96.279.000</b>	<b>96.279.000</b>
<b>Renta líquida ordinaria del ejercicio</b>	45	<b>219.752.000</b>	<b>718.837.000</b>	<b>712.291.000</b>
<b>o pérdida líquida del ejercicio</b>	46	0	0	0
<b>Renta líquida</b>	48	<b>219.752.000</b>	<b>718.837.000</b>	<b>712.291.000</b>
<b>Renta líquida gravable</b>	52	<b>219.752.000</b>	<b>718.837.000</b>	<b>712.291.000</b>
Ganancias ocasionales gravables	56	0	0	0
<b>Impuesto sobre la renta líquida gravable</b>	57	<b>62.006.000</b>	<b>231.694.000</b>	<b>229.469.000</b>
Descuentos tributarios	58	0	0	0
<b>Impuesto neto de renta</b>	59	<b>62.006.000</b>	<b>231.694.000</b>	<b>229.469.000</b>
<b>Total impuesto a cargo</b>	62	<b>62.006.000</b>	<b>231.694.000</b>	<b>229.469.000</b>
Anticipo renta año gravable 2007	63	0	0	0
Saldo a favor año 2006 sin solicitud devolución o compensación	64	0	0	0
Total retenciones año gravable 2007	65	38.696.000	38.696.000	38.696.000
Anticipo renta año gravable 2008	66	0	0	0
<b>Saldo a pagar por impuesto</b>	67	<b>23.310.000</b>	<b>192.998.000</b>	<b>190.773.000</b>
<b>Sanciones</b>	68	0	<b>21.246.000</b>	<b>17.687.000<sup>60</sup></b>

<sup>58</sup> Se excluye la suma de \$6.546.000 adicionada como ingreso por honorarios por la Administración.

<sup>59</sup> Se mantiene el rechazo de las deducciones desconocidas por la DIAN.



Total saldo a pagar	69	23.310.000	214.244.000	208.460.000
o Total saldo a favor	70	0	0	0

Liquidación  
Sanción por  
inexactitud

DIAN CE

Saldo a pagar por impuesto determinado rechazando deducciones	192.998.000 <sup>61</sup>	190.773.000
Menos: Saldo a pagar por impuesto determinado reconociendo las deducciones	156.409.000 <sup>62</sup>	156.409.000
Diferencia	\$36.589.000	\$34.364.000
Menos: Saldo a pagar declarado	23.310.000	23.310.000
Base sanción	13.279.000	11.054.000
	160%	160%
<b>SANCIÓN</b>	21.246.400	17.686.400

<sup>60</sup> Se excluye de la base de la sanción el valor no aceptado en la adición de ingresos (\$6.546.000). y valor del impuesto determinado sobre las deducciones aceptadas, de acuerdo con lo dispuesto en los actos demandados. FI 34 y 57 c.p.

<sup>61</sup> Este valor resulta de liquidar el impuesto con las deducciones aceptadas por la DIAN por valor de \$96.279.000. Es decir, desconociendo la suma de \$107.616.000 del valor de \$203.895.000 declarado por este concepto por el contribuyente.

<sup>62</sup> Este valor resulta de liquidar el impuesto determinado por la DIAN, pero teniendo en cuenta las deducciones declaradas por el contribuyente por valor de \$203.895.000.

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,

**FALLA**

**PRIMERO. REVOCAR** la sentencia apelada. La sentencia quedará así:

*“1. **DECLARÁSE LA NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 182412011000001 del 18 de febrero de 2011, en lo relacionado con la adición de la suma de \$6.546.429 por concepto de ingresos por honorarios.*

*Como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho, se ordena que el impuesto de renta del año gravable 2007 a cargo del señor Vladimir Bejarano Solís corresponde al liquidado en la parte motiva de esta providencia*

**2. ORDÉNASE** el archivo del expediente objeto de la controversia.

**3. NEGAR** la condena en costas, solicitada en la demanda”.



**RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Augusto Fernando Rodríguez Rincón, de conformidad con el poder que obra en el folio 265 del expediente.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**Presidente**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**



**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**