

**EXCEPCIONES DE FONDO – Término para resolverla / EXPEDICION DE COPIAS EN LA VIA GUBERNATIVA – No existe violación del debido proceso cuando es por culpa del contribuyente que las mismas no se reclaman**

La Sala, previo al análisis de fondo, observa que el Juez de segunda instancia, al momento de resolver el recurso de apelación contra sentencias, puede estudiar y decidir las excepciones propuestas o no, por la demandada según al artículo 164 del Código Contencioso Administrativo. Tales poderes se confieren aun a pesar de la existencia de la regla de la reformatio in pejus, por cuanto el operador judicial tiene la obligación de basar sus decisiones en las pruebas legal y oportunamente recaudadas, para que un derecho sea reconocido o no conforme al acervo probatorio existente. Como se puede observar si bien es cierto que en principio la DIAN adujo la reserva de los documentos para no expedir copia del expediente, esta respuesta fue provisional por cuanto la sometió a consulta interna en la entidad, y una vez resuelta se pusieron a disposición del contribuyente. Además, los oficios de 17 de agosto, 23 de agosto y 19 de septiembre de 2007, se enviaron por correo certificado a la Diagonal 109 No 31-04 Interior 5 Apto 503, de los cuales el contribuyente anexó con la demanda los dos primeros, sin manifestar que el último oficio con que se le dejaron a disposición las copias en las oficinas de la DIAN no le hubiera llegado. En consecuencia, aparece demostrado que la DIAN le autorizó la expedición de las copias, y que por tal motivo la parte demandante no estuvo imposibilitada para presentar objeciones al requerimiento especial. Por el contrario, fue la falta de diligencia del contribuyente en retirarlas, lo que sin justificación le llevó a dejar de responder el requerimiento especial, siendo en principio inexistente la violación al debido proceso, lo que llevaría en principio a revocar el fallo apelado y negar el primer cargo de nulidad.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 164

**LITISCONSORCIO NECESARIO – Figura típica del procedimiento judicial no de la vía gubernativa / CONVENCIONES PARTICULARES SOBRE IMPUESTOS – No son oponibles al fisco / SOLIDARIDAD – No se configura a través de acuerdos privados**

El litisconsorcio necesario es una figura típica del procedimiento judicial adelantado ante los jueces civiles y extensible a esta jurisdicción según el artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, por lo cual no puede trasladarse de forma directa a los procedimientos administrativos que no tienen la estructura tripartita de juez y partes en contienda, porque simplemente la relación Administración fiscal y contribuyente es una actuación que se surte, dirige y decide por la DIAN, que en materia de los impuestos por ella administrados resulta aplicable en primer término el Estatuto Tributario Nacional, y de forma subsidiaria el Código Contencioso Administrativo en lo no regulado por el primero. Para la Sala, pretender derivar la existencia de una solidaridad entre la parte demandante y la abogada con quien conjuntamente suscribió los contratos de prestación de servicios, por cuanto esta profesional tenía derecho al pago de honorarios, y en consecuencia contra ella debió iniciar la DIAN la respectiva investigación y disminuir el monto de los ingresos adicionados, no es un argumento de recibo, porque independientemente que se haya suscrito dicho contrato, se recuerda que el artículo 553 del Estatuto Tributario prescribe, que “los convenios particulares sobre impuestos no son oponibles al fisco”, de manera que no es viable que por acuerdos de voluntad se configuren obligaciones solidarias o subsidiarias, las cuales en materia de impuestos tienen origen legal como disponen los artículos 793 y siguientes del mismo ordenamiento.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 83

**TESTIMONIO EN ASUNTOS TRIBUTARIOS – No es admisible cuando la norma dispone otro medio de prueba para demostrar los hechos / FACTURA – Obligados a expedirla y a conservarla / PRESTACION DE SERVICIOS – La prueba es la factura no declaraciones extrajuicio / RECURSO DE RECONSIDERACION – No es la oportunidad para aportar pruebas**

El esfuerzo de la parte demandante de probar, mediante declaraciones extrajuicio y testimonios, el valor de los ingresos por honorarios, desconoce que la prueba testimonial en materia tributaria tiene una limitación en cuanto a su eficacia, porque según el artículo 752 del Estatuto Tributario esta “ no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptible de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos” (...). Al respecto obsérvese, que según el artículo 615 del Estatuto Tributario, son deberes formales de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias y en especial de quienes ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a ellas, el expedir la factura o documento equivalente y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen. Por tanto, no eran de recibo dichas declaraciones extrajuicio que, además de ser pruebas sumarias, fueron aportadas en el recurso de reconsideración y no como lo dispone para su validez el artículo 751 del mismo ordenamiento, es decir, que su recaudo debió producirse “antes de haber mediado requerimiento o practicado liquidación” para “quien los aduzca como prueba”.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 752 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 751/ ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 745

**CONDENA EN COSTAS – condena a favor de la parte vencedora. Puede pactarse que sean a favor del apoderado / AGENCIAS EN DERECHO – Son ingresos gravados con el impuesto de renta / HONORARIOS – Son ingresos gravados con el impuesto de renta**

La Sala ha precisado que “la institución de la condena en costas es una figura del derecho procesal que busca sancionar al litigante o parte que resulta vencida, en un proceso o incidente o un recurso. Igualmente, en el concepto de costas se ha distinguido entre el reembolso de los gastos necesarios para la atención del proceso y el equivalente a los honorarios profesionales que la parte vencedora hubo de sufragar a un profesional del derecho en la modalidad de “agencias en derecho.” Por regla general las costas del proceso son una condena que se reconoce en favor de la parte vencedora. Sin embargo, el poderdante y su apoderado pueden modificar tal situación y acordar que las costas del proceso correspondan al mandatario, pacto lícito en cuanto no afecta la relación jurídica de las partes en contienda, los términos procesales y los resultados del proceso, y que no se encuentra expresamente prohibido por el legislador. La suma pagada por el Departamento del Huila por costas del proceso fue de \$86.822.604, que comprendían los gastos del proceso y agencias en derecho que fueron estimadas por el juzgado en la suma de \$57.734.888. Así mismo, los gastos del proceso se destinaron a reembolsar los dineros sufragados por el apoderado para que llevara hasta su terminación el proceso laboral de fuero sindical, y no podrían ser considerados como un ingreso en materia del impuesto de renta, porque corresponden a la recuperación de gastos. Sin embargo, respecto de las agencias en derecho, estos eran honorarios profesionales que en lugar de sufragar los estipendios pagados por el mandante a su apoderado, en este caso lo vinieron a

remunerar directamente, por cuanto su poderdante le cedió tales agencias que constituyen un ingreso en cuanto al impuesto de renta.

**SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando no se declaran ingresos / BUENA FE – No es criterio para no imponer la sanción por inexactitud**

En criterio de la Sala, según el artículo 647 del Estatuto Tributario se produce la sanción de inexactitud entre otros, cuando en las declaraciones tributarias haya omisión ingresos, y que de ello se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. En este caso se demostró que el contribuyente omitió consignar en la declaración privada valores constitutivos de ingresos en materia del impuesto de renta por concepto de honorarios profesionales y agencias en derecho. Así mismo, no desvirtuó que estos no fueran ingresos en el impuesto de renta, como tampoco que parte de estos pertenecieran a un tercero a quien efectivamente le fueron entregados o pagados por el contribuyente, con lo cual, además de incumplir con el deber de asumir la carga de la prueba, se demostró que la conducta del contribuyente se adecuó al artículo 647 de Estatuto Tributario. Adicionalmente, no es de recibo que el contribuyente hubiere obrado de buena fe, porque la causal aceptada por el legislador es la diferencia de criterios, que la parte demandante pretendió justificar con la aplicación de un concepto de la DIAN el cual no había sido expedido al momento de presentar la declaración, y bajo el soporte de definiciones e interpretaciones propias o personales, sobre ingresos en materia de renta, que desconocen la normativa vigente, se negará el cargo.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C. veintiséis (26) de enero de dos mil doce (2012)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00066-01(18426)**

**Actor: FERMIN VARGAS BUENAVENTURA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN\* contra la sentencia de 26 de mayo de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

---

\* La parte demandante presentó el recurso de apelación en forma extemporánea

“PRIMERO. Declárase la nulidad de Liquidación Oficial de Revisión N° 320642007000051 de 22 de enero de 2008 y de la Resolución N° 90001 de 18 de diciembre siguiente, proferidas por la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN Y JURÍDICA DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN-, respectivamente de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título del restablecimiento del derecho, DECLÁRASE en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 2004 presentada por el señor FERMÍN VARGAS BUENAVENTURA.  
(...)”.

#### **ANTECEDENTES**

FERMÍN VARGAS BUENAVENTURA presentó el 25 de abril de 2005 la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2004.

La Administración, mediante Liquidación Oficial de Revisión N° 320642007000051 de 22 de enero de 2008, previo requerimiento especial, determinó un mayor saldo a pagar de \$366.377.000 y una sanción por inexactitud de \$224.848.000.

Previo recurso de reconsideración, la liquidación de revisión fue modificada mediante la Resolución N° 900001 de 18 de diciembre de 2009, que fijó un saldo a pagar de \$248.870.083 y la sanción por inexactitud en \$178.971.000.

#### **LA DEMANDA**

El demandante formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: DECLARAR la nulidad de la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN N° 320642007000051 de 22 de enero de 2008, por medio de la cual la Administración de Impuestos Nacionales Personas Naturales de Bogotá, modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios referente al año gravable 2004.

SEGUNDA: DECLARAR la nulidad de la Resolución N° 90001 de 18 de diciembre de 2008, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial.

TERCERA: Como consecuencia de las declaraciones anteriores y a título de restablecimiento del derecho violado, declarar que la liquidación privada de renta y complementarios para el año 2004 y presentada el 25 de abril de 2005 en la ciudad de Bogotá, se encuentra en firme.

CUARTA: Condenar a la Nación Dirección de Impuestos Nacionales, DIAN, a pagar las costas y agencias en derecho de conformidad con el artículo 171 del C.C.A. art.392 del C.P.C. y el Acuerdo N° 1887 de 2003 de C.S.J.”

Invocó como normas violadas las siguientes:

Artículos 29 y 363 de la Constitución Política  
Artículos 19, 21, 22, 23, 24, 35 y 84 del Código Contencioso Administrativo

Artículo 8º de la Ley 16 de 1972  
Artículos 647, 683, 703, 707, 729, 730, 731,742, 745, 746 y 849-A del Estatuto Tributario  
Artículo 11 del Decreto 1265 de 1999

El concepto de violación lo desarrolló así:

**1. Violación del derecho fundamental al debido proceso, derecho de defensa, audiencia y contradicción**

Cuestionó la actuación de la DIAN, pues si bien el investigado contaba con mecanismos de defensa y contradicción, debe aceptarse que el trámite de determinación y discusión del tributo es reglado siendo obligatorio su cumplimiento, y en este caso hubo violación sistemática a lo largo del proceso administrativo.

Se fundamentó en el hecho de que le fue imposible estudiar el expediente, por lo tanto no pudo dar respuesta al requerimiento especial por hecho imputable a la DIAN. Que en un Estado Social de Derecho no pueden existir procesos o juicios secretos, ni se le puede impedir al investigado conocer las pruebas que la Administración dice tener en su contra, pues se sacrifica el derecho fundamental al debido proceso y defensa desarrollado en los artículos 583, 729, 693 y 849 del Estatuto Tributario, en aras de una supuesta defensa del interés general, situación agravada por el desconocimiento de su propia doctrina contenida en el Concepto N° 089834 de 1º de noviembre de 2007 que afirmaba lo contrario.

La violación a estos derechos continuó en el trámite del recurso de reconsideración, pues se decretaron pruebas que no fueron notificadas al contribuyente, y le privó para intervenir en su práctica.

El artículo 684-1 del Estatuto Tributario dispone que en los procesos de fiscalización y determinación de impuestos, son aplicables las normas del Código de Procedimiento Penal, que en su artículo 457 dispone la nulidad por violación del derecho de defensa o del debido proceso en aspectos sustanciales, cuando una vez adquirida la condición de imputado se le impide solicitar, conocer o controvertir las pruebas, en consonancia con los artículos 125 y 375 del mismo ordenamiento.

En consecuencia, procede la nulidad por violación del artículo 730(2)-(6) del Estatuto Tributario.

**2- Violación del derecho fundamental al debido proceso por falsa motivación de los actos acusados por no valoración de las pruebas aportadas en el recurso de reconsideración.**

Se infringió el artículo 29 constitucional, al demostrarse que la Administración negó reiteradamente la expedición de copias del expediente, asunto que no aclaró al decidir el recurso de reconsideración, porque se limitó a manifestar que en el proceso de determinación y discusión del tributo se observaron todas las garantías del debido proceso, cuando la omisión de expedir copias imposibilitó el ejercicio del derecho de defensa, por ello la DIAN debió decretar la nulidad de lo actuado, pues el contribuyente no tuvo la oportunidad de expresar su opinión previa en los términos del artículo 35 del Código Contencioso Administrativo.

**3. Violación al derecho fundamental al debido proceso por falsa motivación de los actos acusados frente a la valoración de una de las pruebas: El contrato de prestación de servicios profesionales.**

Afirmó que de los contratos de prestación de servicios y poderes suscritos con 12 extrabajadores de la Empresa de Licores del Huila para obtener la indemnización por despido injusto, fue contratada con dos abogados quienes recibirían el valor de los honorarios y las costas procesales, circunstancia que impedía presumir que el demandante los recibió en su totalidad. Además, en virtud de los contratos existía solidaridad frente al pago de los impuestos, por tanto, debió integrarse el litisconsorcio necesario o haber dividido en cada profesional el valor de impuestos a pagar por la eventual evasión y determinar efectivamente los valores declarados.

La DIAN no valoró falta correctamente las pruebas recaudas y violó el artículo 742 del Estatuto Tributario, pues, la decisión no se basó en los hechos probados en el expediente, especialmente a la tarifa de honorarios profesionales que no se pactaron siempre al 30% .

**4. Violación al derecho fundamental al debido proceso por falsa motivación de los actos acusados por desconocer conceptos jurídicos de la oficina jurídica de la DIAN.**

El juzgado Tercero Laboral del Circuito de Neiva, condenó al pago de costas del proceso al Departamento del Huila por la suma de \$86.822.604, de los cuales la DIAN estimó no gravados con el impuesto de renta (\$33.088.116), sin embargo, al liquidar los ingresos por honorarios gravó el total sin advertir que las costas procesales recuperan los gastos del proceso, sin que incremente el patrimonio del contribuyente, por lo que no pueden ser considerados como ingreso en el impuesto de renta, situación consignada en el Concepto DIAN N° 050469 de junio 28 de 2005 y que desconoce la entidad.

**5. Improcedencia de la sanción de inexactitud.**

Se configura ante la prosperidad de los cargos de nulidad, y porque la demandante obró de buena fe y presentó la declaración oportunamente.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda así  
Afirmó la DIAN que las pruebas se recaudaron en las oportunidades señaladas por el artículo 744 del Estatuto Tributario, y en desarrollo de las amplias facultades de investigación y fiscalización de la DIAN.

Señaló que los documentos base para formular el requerimiento especial fueron conocidos por el contribuyente, pues fue su coautor, como en el caso de los contratos de prestación de servicios, en los recibos de pago donde consta la entrega de las indemnizaciones ordenadas por la justicia laboral, los cheques girados para tal fin y los extractos bancarios de su cuenta corriente; y a ello se suma la información por él suministrada en respuesta al requerimiento ordinario respecto de su declaración de renta del año 2004.

De otra parte, la ley fijó las oportunidades para que el contribuyente ejerza su derecho de defensa y contradicción, como son la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración, que frente al primero, el demandante guardó silencio, sin que se le pueda endilgar a la DIAN conducta violatoria del

debido proceso, pues todas las pruebas obran al expediente sin ser ocultas, a punto tal de que en el recurso de reconsideración refutó cada una de ellas y aportó nuevos medios demostrativos en su defensa.

Sobre la falta de integración del litisconsorcio necesario por no vincular al otro abogado signante de los contratos de prestación de servicios, tal figura no aplica en materia tributaria por cuanto el cumplimiento de las obligaciones en impuestos y la aplicación de sanciones son de tipo personal o individual, por lo cual, el contribuyente responde frente al Estado con sus bienes y rentas. Además, deberá asumir la carga impositiva por las sumas recibidas que constituyan ingreso en el impuesto de renta, situaciones que son particulares de cada sujeto pasivo aun cuando sus ingresos tuvieran una fuente jurídica común. Adicionalmente, el litisconsorcio necesario opera en los procesos judiciales donde hay parte demandante y demandada que están ausentes en los procesos de fiscalización.

Afirmó que respecto de la vinculación del otro apoderado como deudor solidario por haber obtenido ingresos de los mismos contratos de prestación de servicios, las situaciones que dan lugar a dicha figura se regulan en los artículos 793 a 798 del Estatuto Tributario, sin que el hecho aducido por la demandante sea causal de solidaridad y de vinculación al proceso de determinación.

Con relación al valor de los honorarios y los porcentajes pactados en cada caso, se tomaron los contratos de prestación de servicios profesionales celebrados entre el demandante y sus poderdantes, las fotocopias de los cheques con los que reembolsó a sus mandatarios el dinero de la indemnización recibida del Juzgado Tercero Laboral del Circuito de Neiva, los recibos de pago firmados por los extrabajadores donde se discriminó el valor girado e inclusive las declaraciones extrajuicio allegadas en el curso del proceso de determinación. De dichas pruebas, se estableció que el demandante recibió por honorarios \$248.870.083 suma tomada de la indemnización reconocida judicialmente a cada extrabajador y se le aplicó la tarifa del 30% 15% y 10%, según fuere del caso, por tanto, no es cierta la afirmación de la demandante, de que el porcentaje liquidado de honorarios fue siempre del 30%.

En el caso de la cesión de los derechos del contrato de prestación de servicios que realizó uno de los extrabajadores en favor de otro abogado, efectivamente se descontó por el contribuyente los honorarios del 30%, pues este no le giró al cesionario la suma entregada por el juez laboral, con lo cual, la declaración extrajuicio que soportaba el no pago de honorarios pierde fuerza probatoria, sin olvidar que la prueba testimonial es válida, en cuanto se practique antes de proferirse el requerimiento especial o la liquidación oficial de revisión y no en desarrollo del recurso de reconsideración.

Sumado a lo anterior, la demandante, en cumplimiento del Artículo 615 del Estatuto Tributario debió expedir y conservar la factura o documento equivalente soporte de sus ingresos, independientemente de que sea o no contribuyente de los impuestos administrados por la DIAN, y las que no allegó al proceso con el fin de probar el valor real de los honorarios percibidos.

El contribuyente adujo que no le correspondía la totalidad de los honorarios determinados por la DIAN, pues de ellos era partícipe otra colega, sin embargo, no aportó pruebas que demostraran el haberle pagado los honorarios a los que se suponía tenía derecho.

Frente al monto de las costas del proceso según la demandante se gravaron sin que fueran un ingreso para este, sin embargo, el artículo 393 del Código de Procedimiento Civil, incorpora en el concepto de costas procesales dos elementos, los gastos del proceso como erogaciones para impulsar el juicio y los honorarios que son el reembolso por anticipo de los pagados por el poderdante a su apoderado, por ello, estos últimos son ingresos para el profesional del derecho y tomados en la cuantía pagada en la resolución proferida por el Departamento del Huila, sin tener en cuenta los gastos del proceso.

La DIAN impuso sanción de inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario, por cuanto en la declaración se omitieron los ingresos correspondientes a honorarios por la prestación de servicios profesionales, lo que a su vez originó un menor saldo a pagar, sin que sea relevante que el contribuyente hubiera obrado de buena fe al presentar la declaración de renta del año 2004, porque el sujeto pasivo debe contribuir al financiamiento de las cargas públicas según la ley.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados en los siguientes términos:

Propuso el estudio de tres cargos de nulidad, violación al debido proceso, falta de integración del litisconcorcio necesario y no vinculación del deudor solidario.

#### **Violación al debido proceso**

Para el *a quo*, la DIAN, con base en la reserva de documentos, le negó al contribuyente de manera sistemática la copia del expediente administrativo, pedido luego de notificarse el requerimiento especial, por tanto, no lo pudo responder.

Con base en la Resolución DIAN 0711 de 5 de febrero de 2003 que reglamenta el derecho de petición, y en su artículo 31[4] dispone que cualquier persona autorizada por el contribuyente, mediante escrito presentado personalmente por este puede acceder a los documentos reservados, por tanto, resultó infundada la reserva documental y ha debido expedir las copias solicitadas y pagadas por la demandante.

Para que el contribuyente respondiera el requerimiento especial, no bastaba conocer las glosas sino que debía tener la oportunidad de objetarlas con base en las pruebas recaudadas por la Administración, al no poderlas conocer se le coartó su derecho de contradicción y defensa con violación del artículo 29 constitucional, sin que fuera de recibo que el contribuyente hubiere sido coautor de las pruebas y que tuviera por ello plena certeza de su contenido, por tanto, accedió a las súplicas de la demanda y por sustracción de materia no estudió los demás cargos de censura.

### **APELACIÓN**

La **demandada** solicita revocar la sentencia por cuanto no se violó el debido proceso, pues, las pruebas del expediente administrativo fueron conocidas por el contribuyente al ser su coautor, como entre otras, los contratos de prestación de servicios profesionales, los recibos de pago por concepto de los dineros entregados a sus poderdantes y los cheques girados a estos, además, los medios de prueba se recaudaron con base en un requerimiento ordinario.



El contribuyente tiene unas precisas oportunidades procesales para ejercer el derecho de defensa, como la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración, el primero no lo respondió, por un hecho no imputable a la Administración. Las pruebas recaudadas fueron públicas y no ocultas, a punto tal, que en el recurso de reconsideración refutó cada una de ellas y aportó nuevas pruebas para desvirtuar las afirmaciones de la DIAN.

El artículo 693 del Estatuto Tributario, establece como regla general la reserva de los expedientes según los términos del artículo 683 ídem, aunque en la etapa de discusión del tributo los expedientes solo podrán ser examinados por el contribuyente o su apoderado legalmente constituido, o abogado autorizado mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente, situación que debe acompasarse con el tipo de procedimiento adelantado y la fase en que se encuentra el mismo.

Ordena el artículo 703 del Estatuto Tributario que previo a la expedición de la liquidación oficial de revisión, debe proferirse por una sola vez un requerimiento especial, el cual contendrá todos los puntos a modificar, la explicación de las razones que los sustentan, la cuantificación de los impuestos y sanciones que se pretendan adicionar; requerimiento que podrá ser respondido en los tres meses siguientes a su notificación, para que el contribuyente pueda formular objeciones, solicitar pruebas, subsanar omisiones que permita la ley, solicitar que la Administración allegue los documentos en su poder, así como la práctica de pruebas e inspecciones tributarias que sean conducentes.

Con apoyo en fallo de T-521 de 1993 de la Corte Constitucional, afirma que la DIAN, cuando adelanta una investigación tributaria, aplica normas del Estatuto Tributario que son de orden público y de estricta aplicación, por ello, existen unas oportunidades procesales en las que el contribuyente puede controvertir los hechos que fundamentan la liquidación del impuesto. La Inspección es una investigación que adelanta la Administración para determinar si hay o no mérito para aplicar los correctivos de ley, sin que exista documento que lesione los intereses del contribuyente, ni actuaciones que deba conocer, y las solicitudes que este realice no pueden servir para entorpecer la labor investigativa.

Si en la etapa de determinación oficial del impuesto los expedientes pueden ser examinados por el contribuyente y/o su apoderado o abogados autorizados mediante memorial presentado personalmente, en la misma oportunidad procesal que se tiene para controvertir los hechos que fundamentan la liquidación del impuesto, sin embargo, la negativa de expedir copia del expediente no violó el derecho de defensa, pues al notificarle el requerimiento especial se le informó que tenía el derecho a presentar objeciones en los tres meses siguientes a su notificación, y que no realizó por desconocer el expediente, manifestación que debió hacer en el término de respuesta al requerimiento especial y no en el recurso de reconsideración.

Adicionalmente, al presentar el recurso de reconsideración contradujo el valor de las pruebas obrantes en el expediente y aportó unas nuevas, por lo cual, el demandante tenía conocimiento del expediente y las bases necesarias para ejercer su derecho de defensa, en las oportunidades previstas por el legislador.

La **demandante** interpuso en forma extemporánea el recurso de apelación, y la Sala ordenó su inadmisión por auto de 30 de agosto de 2010, en términos del artículo 353[3] del Código de Procedimiento Civil, por ello, solo se estudiará la apelación interpuesta por la DIAN.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** guardó silencio

La **demandada** reitera los argumentos de la demanda, destaca que la persona contra la que se adelanta un proceso siempre tiene algún conocimiento de los hechos, pero no por ello, se le puede negar el derecho al libre examen del expediente bajo el argumento de una reserva de documentos inexistente legalmente. Además, la vulneración al debido proceso fue una constante en el proceso de determinación y discusión del tributo, pues el auto que decretó pruebas "testimoniales" no le fue notificado al contribuyente y se practicó la prueba sin su presencia.

Concluye que está probada la violación al debido proceso causal de nulidad de los actos administrativos, según el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación presentado por la demandante, la Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos, por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta del año 2004.

Se estudiará si la demandada violó el debido proceso al no expedir las copias del expediente, solicitadas por el contribuyente antes del vencimiento del término para responder el requerimiento especial, de oficio estudiara los hechos constitutivos de excepción conforme al artículo 164 del Código Contencioso Administrativo, y en caso de no prosperar alguno de ellos analizarán los demás argumentos de censura no estudiados en la primera instancia por haber prosperado la violación al debido proceso, ello con el fin de salvaguardar el acceso material a la administración de justicia y el debido proceso.

La demandada estima que como el Contribuyente durante el término de respuesta al requerimiento especial no adujo la falta de expedición de copias del expediente no puede alegar la vulneración al debido proceso. Así mismo, las pruebas recaudadas corresponden a documentales de las que fue su coautor y, finalmente, al interponer el recurso de reconsideración, se opuso a cada una de las pruebas practicadas y aportó nuevas pruebas, de manera que pudo ejercer su derecho a la defensa.

El *a quo* consideró probaba la nulidad de los actos, porque la Administración no podía invocar la reserva del expediente ante el contribuyente para negar la expedición de las copias, por lo cual, le fue imposible analizar las pruebas recaudadas en su contra y formular las objeciones al requerimiento especial.

La Sala, previo al análisis de fondo, observa que el Juez de segunda instancia, al momento de resolver el recurso de apelación contra sentencias, puede estudiar y decidir las excepciones propuestas o no, por la demandada según al artículo 164 del Código Contencioso Administrativo.

Tales poderes se confieren aun a pesar de la existencia de la regla de la *reformatio in pejus*, por cuanto el operador judicial tiene la obligación de basar sus decisiones en las pruebas legal y oportunamente recaudadas, para que un derecho sea reconocido o no conforme al acervo probatorio existente.

Para el fin propuesto se hará una relación de los siguientes elementos y pruebas útiles:

- El requerimiento especial se notificó por correo certificado el 12 de julio de 2007<sup>1</sup> y el plazo para responder venció el 12 de octubre de 2007<sup>2</sup>.
  - El contribuyente solicitó, el 15 de agosto de 2007<sup>3</sup>, copias del expediente administrativo y pagó su importe según factura de venta 0238749 de la misma fecha.
  - Inicialmente las copias fueron negadas por la Administración mediante oficio N° 85-32-64-190-289 de 17 de agosto de 2007<sup>4</sup>, remitido por correo a la Diagonal N° 109-31-04 Interior 5 Apartamento 503 de Bogotá, para lo cual, adujo la reserva de los documentos con base en la circular DIAN N° 00711 del 28 de mayo de 2007.
  - Con fecha 23 de agosto de 2007<sup>5</sup> se le informó al contribuyente mediante oficio 85-32-64-190-297 que dio alcance al del 17 de agosto anterior, que se estaba realizando consulta a la oficina Jurídica de la DIAN sobre la reserva de documentos, y una vez absuelta se le daría respuesta definitiva sobre la solicitud de copias. El oficio fue remitido por correo a la dirección Diagonal N° 109-31-04 Interior 5 Apartamento 503 de Bogotá, que coincide con la registrada en el RUT.<sup>6</sup>
  - La DIAN con oficio 85-32-64-190-330 de septiembre 19 de 2007<sup>7</sup> con sello de salida N° 0244414 le informó al contribuyente:  
"Ref: alcance al oficio 85-32-64-2 del 23 de agosto de 1997, en respuesta a su oficio radicado en esta administración bajo N° 130265 el 15 de agosto de 2007.  
Del asunto de la referencia, y ante la imposibilidad de conseguirlo telefónicamente a pesar de los mensajes dejado(sic) en su casa y oficina, informo a usted que a la fecha **ya se encuentran las copias del expediente VR2004 2007 1012** solicitadas en el oficio de la referencia, **las cuales puede pasar a reclamar** en el G.I.T Secretaria de la División de Liquidación de personas Naturales Calle 75 No. 15 43 Piso Séptimo.
- Laura González Cardoso  
Jefe G.I.T. Secretaria  
División de Liquidación  
Fdo " (negrillas fuera de texto)
- La funcionaria González Cardoso en oficio 85-32064-190-330 de 24 de octubre de 2007 dejó constancia de que el señor Vargas Buenaventura, "no se había acercado a recoger las copias solicitadas a pesar de las varias llamadas telefónicas y de los oficios enviados a él, informando que se encontraban las mismas listas para ser entregadas".

Como se puede observar si bien es cierto que en principio la DIAN adujo la reserva de los documentos para no expedir copia del expediente, esta respuesta fue provisional por cuanto la sometió a consulta interna en la entidad, y una vez resuelta se pusieron a disposición del contribuyente. Además, los oficios de 17 de agosto, 23 de agosto y 19 de septiembre de 2007, se enviaron por correo certificado a la

---

<sup>1</sup> Fl 157 c.a.

<sup>2</sup> Art. 707 del E.T

<sup>3</sup> Fls. 185-186 c.a.

<sup>4</sup> Fls 187 c.a.

<sup>5</sup> Fl. 188 c.a.

<sup>6</sup> Fl 272. c.a.

<sup>7</sup> Fls 189 c.a.

Diagonal 109 No 31-04 Interior 5 Apto 503, de los cuales el contribuyente anexó con la demanda los dos primeros, sin manifestar que el último oficio con que se le dejaron a disposición las copias en las oficinas de la DIAN no le hubiera llegado.

En consecuencia, aparece demostrado que la DIAN le autorizó la expedición de las copias, y que por tal motivo la parte demandante no estuvo imposibilitada para presentar objeciones al requerimiento especial. Por el contrario, fue la falta de diligencia del contribuyente en retirarlas, lo que sin justificación le llevó a dejar de responder el requerimiento especial, siendo en principio inexistente la violación al debido proceso, lo que llevaría en principio a revocar el fallo apelado y negar el primer cargo de nulidad.

Adicionalmente la parte demandante al formular el cargo manifestó, que le fue violado el debido proceso, por cuanto, no fue citado para asistir a la práctica del testimonio de Mercedes Emma Fonseca Infante.

Esta prueba no fue solicitada por el contribuyente<sup>8</sup> y consta que la DIAN mediante citación<sup>9</sup> de 21 de agosto de 2008 llamó a rendir testimonio a la señora Fonseca Infante. Sin embargo, en el expediente administrativo no existe constancia de su práctica. Así mismo, en la resolución que decidió el recurso de reconsideración no se hizo mención a dicho testimonio u otro que se hubiere realizado. En consecuencia, ninguna incidencia tendría dicha prueba pues no está demostrado su recaudo, máxime que tampoco la parte demandante adjuntó copia del mismo para su valoración en sede judicial, sin pasar por alto que esta bien hubiere podido solicitar como prueba la citación de ese testigo y demostrar los aspectos de interés para el contribuyente.

Como se anunció al inicio de las consideraciones se estudiarán los demás cargos de nulidad formulados por la parte demandante como la falta de integración del litisconsorcio necesario, indebida valoración de las pruebas y desconocimiento de los conceptos de la Administración, e improcedencia de la sanción de inexactitud; que no fueron objeto de análisis en la primera instancia ante la prosperidad de la violación al debido proceso.

La Sala precisa los siguientes aspectos:

- El Juzgado Tercero Laboral del Circuito de Neiva, el 27 de Septiembre de 2002, ordenó el pago de una indemnización, proveído modificado por el Tribunal Superior de Neiva<sup>10</sup>, Sala Tercera de Decisión Civil y Laboral de 13 de febrero de 2004.<sup>11</sup>
- Mediante Resolución 232 de 27 de agosto de 2004,<sup>12</sup> el Departamento del Huila Secretaría de Hacienda, ordenó el pago de un fallo judicial así:

| Demandante (Extrabajador)        | Valor          |
|----------------------------------|----------------|
| Irma Castañeda Ramírez           | \$ 86.212.451  |
| Edison Muñoz Rojas               | \$ 82.395.972  |
| José Javier Lasso Sánchez        | \$ 83.162.698  |
| Ángel Dionisio Ramírez Rosario   | \$ 76.938.479  |
| William Gentil Trujillo Carvajal | \$ 132.215.122 |
| Álvaro Gutiérrez Pérez           | \$ 94.621.577  |
| Hernán Ramiro Londoño            | \$ 88.633.106  |

<sup>8</sup> Fls 233-234 c.a. 2

<sup>9</sup> Fl 112 c.p. (aportada en la contestación de la demanda)

<sup>10</sup> Fl. 92-99 c.a. 1

<sup>11</sup> Fl 14 c.a.1

<sup>12</sup> Fls. 15-16 c.a. 1

|                          |                 |
|--------------------------|-----------------|
| Hilma Rivas Brand        | \$ 87.712.976   |
| Reynel Campos Polanía    | \$ 88.703.674   |
| Luis Humberto Serna Mora | \$ 84.472.623   |
| Liliana Gutiérrez García | \$ 85.864.699   |
| José Sánchez Lozano      | \$ 80.924.175   |
| Total                    | \$1.071.857.553 |

- El juzgado Tercero Laboral del Circuito de Neiva profirió el 20 de septiembre de 2004 la orden de pago N° 0329 dirigida al Banco Agrario de Colombia y a favor de Fermín Vargas Buenaventura por la suma de \$1.071.857.553, para hacer efectivo el título de depósito judicial N° 439050000137310 del 27 de julio de 2004 en el proceso laboral de Irma Castañeda Ramírez y otros contra la Industria Licorera del Huila.<sup>13</sup>

- Conforme al extracto de cuenta N° 4281011462 perteneciente al señor Fermín Vargas Buenaventura del Banco Colpatria, se tiene que el 22 de septiembre de 2004 se consignó la suma de \$1.071.857.553

-La DIAN en la Liquidación oficial de revisión estableció como dineros entregados a los clientes de la parte demandante los siguientes:

| <b>Demandante (Extrabajador)</b>  | <b>Valor Cancelado</b> | <b>Documento</b>   |
|---|------------------------|--|
| Irma Castañeda Ramírez <sup>14</sup>  | \$ 60.348.715          | Cheque No (no legible) girado el 22 de septiembre de 2004. |
| Edison Muñoz Rojas <sup>15</sup> (José Balmore Zuluaga García cesionario de derechos) | \$ 57.678.000          | Cheque No 8519207-8 girado el 22 de septiembre de 2004.    |
| José Javier Lasso Sánchez <sup>16</sup>   | \$ 58.213.888          | Cheque No (no legible) girado el 22 de septiembre de 2004. |
| Ángel Dionisio Ramírez Rosario <sup>17</sup>  | \$ 53.856.935          | Cheque No (no legible) girado el 22 de septiembre de 2004. |
| William Gentil Trujillo Carvajal <sup>18</sup>  | \$ 92.550.585          | Cheque No (no legible) girado el 22 de septiembre de 2004. |
| Álvaro Gutiérrez Pérez <sup>19</sup>  | \$ 66.235.103          | Cheque No (no legible) girado el 22 de septiembre de 2004. |
| Hernán Ramiro Londoño <sup>20</sup>   | \$ 62.043.174          | Cheque No (no legible) girado el 22 de septiembre de 2004. |
| Hilma Rivas Brand <sup>21-22</sup>  | \$ 61.399.083          | Recibo No 0464-Septiembre 10 de 2004. Hay cheque de 22 de  |

<sup>13</sup> Fl. 17 c.a. 1

<sup>14</sup> Fl. 168 c.a. 2

<sup>15</sup> Fl. 172 c.a. 2

<sup>16</sup> Fl. 170. c.a. 2

<sup>17</sup> Fl. 163 c.a. 2

<sup>18</sup> Fl. 164 c.a. 2

<sup>19</sup> Fl. 167 c.a. 2

<sup>20</sup> Fl. 165 c.a. 2

<sup>21</sup> Fl. 35 c.a. 1

<sup>22</sup> Fl. 166 c.a. 2

|   |               |  |
|---|---------------|--|
|   |               | septiembre de 2004.  |
| Reynel Campos Polanía <sup>23</sup>       | \$ 62.092.571 | Cheque No 8519201-9 girado el 22 de septiembre de 2004.  |
| Luis Humberto Serna Mora <sup>24</sup>    | \$ 59.130.836 | Cheque No 8519202-7 girado el 22 de septiembre de 2004.  |
| Liliana Gutiérrez García <sup>25,26</sup> | \$ 60.105.289 | Recibo No 0467-Septiembre 10 de 2004. Cheque No (no legible) girado el 22 de septiembre de 2004. |
| José Sánchez Lozano <sup>27</sup>         | \$ 56.646.922 | Cheque No 8519204-3 girado el 22 de septiembre de 2004.  |

**Total Pagado** \$ 750.031.101  
**Ingresos por Honorarios** \$ 321.826. 441 (Adicionados por la Dian)

- La Dian en la Resolución que decidió el recurso de reconsideración aceptó parcialmente los argumentos de la parte demandante y consideró que el valor de honorarios susceptibles de adición debía disminuirse a \$ 248.870.083.00, y modificó el valor glosado solo respecto de:

| Demandante (Extrabajador)        | Indemnización y porcentaje | Ingreso por Honorarios |
|----------------------------------|----------------------------|------------------------|
| Irma Castañeda Ramírez           | \$ 86.212.451 (10%)        | \$ 8.621.245           |
| José Javier Lasso Sánchez        | \$ 91.257.964 (15%)        | 13.688.695             |
| William Gentil Trujillo Carvajal | \$ 132.2145.122 (10%)      | \$13.221.512           |
| Reynel Campos Polanía            | \$ 88.703.674 (10%)        | \$8.870.367            |

- El Departamento del Huila Secretaría de Hacienda mediante Resolución 263 de 29 de septiembre de 2004, ordenó reconocer y pagar a Fermín Vargas Buenaventura la suma de \$ 86.822.604 por concepto de costas procesales del proceso laboral ya referido.<sup>28</sup>

- Por oficio 656 de 23 de mayo de 2007 el secretario del Juzgado Tercero Laboral del Circuito de Neiva, certificó que las agencias en derecho reconocidas en primera instancia fueron de \$ 53.734.488.

- Según consta en copia del extracto de la cuenta número 6500093569 perteneciente a Fermín Vargas Buenaventura el día 8 de septiembre de 2009, consignó la suma de \$ 86.222.604.

**Violación al derecho fundamental al debido proceso por falsa motivación de los actos acusados frente a la valoración de una de las pruebas: El contrato de prestación de servicios profesionales.**

Afirmó la parte demandante que los contratos de prestación de servicios profesionales fueron suscritos por dos profesionales del derecho con cada uno de los 12 extrabajadores, de manera que fueron dos los abogados que realizaron la

<sup>23</sup> Fl 161 c.a. 2

<sup>24</sup> Fl 171 c.a. 2

<sup>25</sup> Fl. 32 c.a.1

<sup>26</sup> Fl. 169 c.a. 2

<sup>27</sup> Fl. 162 c.a. 2

<sup>28</sup> Fls. 19-20 c.a. 1

actividad contratada y que percibieron los honorarios, por tanto, ha debido vincularse en vía gubernativa al otro profesional quien se convierte en deudor solidario, con lo cual, se configuró un litisconsorcio necesario según el artículo 83 del Código de Procedimiento Civil y ante dicha omisión procede la causal de nulidad del numeral 9º artículo 140 del mismo ordenamiento. Así mismo, no es cierto que la tarifa de honorarios pactada fuera del 30% del valor de la indemnización laboral reconocida.

La DIAN se opuso por cuanto la figura del litisconsorcio necesario aplica en los procesos judiciales y no administrativos, además que dos profesionales hubieren suscrito el contrato de prestación de servicios no genera responsabilidad en materia tributaria, por cuanto, esta se origina por expresa disposición legal y no por pacto de particulares, máxime que el cumplimiento de las obligaciones tributarias por regla general es personal, por ello, la actuación administrativa recayó en un contribuyente y sus ingresos obtenidos en el año 2004.

Respecto de la adición de ingresos se basó en las pruebas recaudadas en vía gubernativa, entre ellas los contratos de prestación de servicios profesionales, las fotocopias de los cheques mediante los cuales se efectuó el reembolso de los dineros recibidos por parte del Juzgado Tercero Laboral del Circuito de Neiva, los recibos de pago firmados por los poderdantes como constancia de la recepción de dichos cheques, así como las declaraciones extrajudiciales allegadas en respuesta a la liquidación oficial de revisión, con lo cual se estableció el valor real de los ingresos a adicionar por concepto de honorarios profesionales.

Con relación a los honorarios del 30% pactados con el Sr. Edison Muñoz, quien cedió su acreencia laboral a José Rojas Balmore y que en declaración extrajudicial afirmó no haber pagado honorarios profesionales a Fermín Vargas Buenaventura. Sin embargo, se estableció que del valor de la indemnización laboral de \$82.395.972 se le giró al cesionario un cheque por \$57.678.000 de manera que se descontó por concepto de honorarios la suma de \$24.717.972 que corresponden al 30% inicialmente acordado. Por tanto, solicita desestimar el cargo.

La Sala abordará el análisis del cargo en dos acápites principales: integración del litisconsorcio necesario, y la valoración de pruebas que determinan el valor de los ingresos adicionados.

#### **-Litisconsorcio necesario**

Para la Sala el artículo 83 del Código de Procedimiento Civil define la figura de litisconsorcio necesario así:

“ARTÍCULO 83. LITISCONSORCIO NECESARIO E INTEGRACION DEL CONTRADICTORIO. <Artículo modificado por el artículo 1, numeral 35 del Decreto 2282 de 1989. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando el proceso verse sobre relaciones o actos jurídicos respecto de los cuales, por su naturaleza o por disposición legal, no fuere posible resolver de mérito sin la comparecencia de las personas que sean sujetos de tales relaciones o que intervinieron en dichos actos, la demanda deberá formularse por todas o dirigirse contra todas; si no se hiciere así, el juez en el auto que admite la demanda ordenará dar traslado de ésta a quienes faltan para integrar el contradictorio, en la forma y con el término de comparecencia dispuestos para el demandado.

En caso de no haberse ordenado el traslado al admitirse la demanda, el juez dispondrá la citación de las mencionadas personas, de oficio o a

petición de parte, mientras no se haya dictado sentencia de primera instancia, y concederá a los citados el mismo término para que comparezcan. El proceso se suspenderá durante el término para comparecer los citados.

(...)

Cuando alguno de los litisconsortes necesarios del demandante no figure en la demanda, podrá pedirse su citación acompañando la prueba de dicho litisconsorcio, efectuada la cual, quedará vinculado al proceso.”

Como se observa, el litisconsorcio necesario es una figura típica del procedimiento judicial adelantado ante los jueces civiles y extensible a esta jurisdicción según el artículo 267 del Código Contencioso Administrativo<sup>29</sup>, por lo cual no puede trasladarse de forma directa a los procedimientos administrativos que no tienen la estructura tripartita de juez y partes en contienda, porque simplemente la relación Administración fiscal y contribuyente es una actuación que se surte, dirige y decide por la DIAN, que en materia de los impuestos por ella administrados resulta aplicable en primer término el Estatuto Tributario Nacional,<sup>30</sup> y de forma subsidiaria el Código Contencioso Administrativo<sup>31</sup> en lo no regulado por el primero.

Para la Sala, pretender derivar la existencia de una solidaridad entre la parte demandante y la abogada con quien conjuntamente suscribió los contratos de prestación de servicios, por cuanto esta profesional tenía derecho al pago de honorarios, y en consecuencia contra ella debió iniciar la DIAN la respectiva investigación y disminuir el monto de los ingresos adicionados, no es un argumento de recibo, porque independientemente que se haya suscrito dicho contrato, se recuerda que el artículo 553 del Estatuto Tributario prescribe, que *“los convenios particulares sobre impuestos no son oponibles al fisco”*, de manera que no es viable que por acuerdos de voluntad se configuren obligaciones solidarias o subsidiarias, las cuales en materia de impuestos tienen origen legal como disponen los artículos 793 y siguientes del mismo ordenamiento.

Así mismo, una vez revisadas dichas normas, se aprecia que no contemplan el supuesto de hecho aducido por la parte demandante como de solidaridad o subsidiariedad de manera que ninguna vinculación podía exigírsele a la Administración en el proceso de determinación del tributo. Igualmente, de admitirse un hipotético evento de solidaridad, se recuerda *“que a partir de la expedición de la Ley 6 de 1992, el documento por medio del cual se vincula a los deudores solidarios al proceso de cobro coactivo es el mandamiento de pago expedido a su nombre y debidamente notificado, sin que se requiera para esto acto administrativo adicional anterior ni posterior y en ningún caso se hará mediante el título ejecutivo que es el documento preexistente a la iniciación del citado proceso y que da origen al mismo,”*<sup>32</sup> lo que confirma la improcedencia de la vinculación pedida por la parte demandante.

---

<sup>29</sup> ARTICULO 267. ASPECTOS NO REGULADOS. En los aspectos no contemplados en este Código se seguirá el Código de Procedimiento Civil en lo que sea compatible con la naturaleza de los procesos y actuaciones que correspondan a la jurisdicción en lo Contencioso Administrativo.

<sup>30</sup> Consejo de Estado. C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás. Sentencia de agosto 19 de 2010. Expediente 16707.

<sup>31</sup> ARTICULO 1o. CAMPO DE APLICACION. Las normas de esta parte primera del código se aplicarán a los órganos, corporaciones y dependencias de las ramas del Poder Público en todos los órdenes, a las entidades descentralizadas, a la Procuraduría General de la Nación y Ministerio Público, a la Contraloría General de la República y contralorías regionales, a la Corte Electoral y a la Registraduría Nacional del Estado Civil, así como a las entidades privadas, cuando unos y otras cumplan funciones administrativas. Para los efectos de este Código, a todos ellos se les dará el nombre genérico de "autoridades".

Los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta parte primera que sean compatibles. (...)

<sup>32</sup> Consejo de Estado. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Sentencia de 31 julio de 2009. Expediente 17103



Adicionalmente, establece el artículo 792 del Estatuto Tributario, que son sujeto pasivos, *“los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.”* En el caso del impuesto de renta, el hecho generador es la consecución de un ingreso o mejor la obtención de todos los ingresos que contribuyen a elevar el poder adquisitivo del contribuyente, que en el caso de la parte demandante se entiende realizado según el artículo 27 del Estatuto Tributario, cuando *“se reciben efectivamente en dinero o especie, en forma que equivalga legalmente a un pago,”* situación acreditada al tomar el valor de los dineros girados al contribuyente por concepto de indemnizaciones laborales y costas procesales, luego consignados en su cuenta y restarles las sumas pagadas mediante cheque a sus clientes con las modificaciones que la Administración reconoció en vía gubernativa a favor del contribuyente, lo que arrojó el valor de los ingresos constitutivos de renta por conceptos de honorarios, situación que debe analizarse respecto del contribuyente que obtiene ingresos, con lo cual, se reitera que no estaba obligada la Administración a vincular en el procedimiento de determinación a un tercero que tiene una responsabilidad fiscal separada e independiente.

Ahora bien, si la parte demandante buscaba demostrar que no todos los ingresos adicionados debían serlo porque una parte correspondía a un tercero, debió acreditar efectivamente el pago realizado a este mediante la expedición de factura o documento equivalente como ordena el artículo 615 del Estatuto Tributario, de manera que ante la falta de dicho documento se desconoció el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, con lo cual, la parte demandante no logró demostrar que el 50% de los honorarios eran del otro profesional.

#### **- Las pruebas que determinan el valor de los ingresos adicionados**

La censura planteó que la Administración no podía tomar como porcentaje pactado de honorarios el 30%, porque con algunos clientes se pactaron porcentajes del 10%, o 15% y en el caso del señor Balmore Zuluaga, cesionario de derechos litigiosos, no se cobraron honorarios. Adicionalmente, la DIAN, sin razón alguna, desestimó las pruebas allegadas en vía gubernativa que demostraban que no debían adicionar los ingresos por concepto de honorarios.

La Sala precisa que en la liquidación oficial de revisión, la Administración estableció como ingreso por honorarios la suma de \$321.557.266 liquidados a un porcentaje del 30%, aspecto modificado en la resolución que decidió el recurso de reconsideración,<sup>33</sup> que los disminuyó a \$ 248.870.083. Igualmente, en dicho acto se definió que, respecto de William Gentil Trujillo Carvajal, Irma Castañeda Ramírez, Reynel Campos Polanía y José Javier Lasso Sánchez, y con base en la pruebas aportadas por el contribuyente, que el porcentaje de honorarios por estos cancelados fue del 10% para los tres primeros extrabajadores y del 15% para el último. En consecuencia, se atendieron en vía gubernativa las objeciones del recurrente, y no resulta cierto que en todos los casos el porcentaje pactado que sirvió de base para liquidar los honorarios fuera del 30% como lo afirmó la parte demandante. Respecto de Edison Muñoz Rojas quien cedió sus derechos litigiosos<sup>34</sup> a favor de José Balmore Zuluaga García, se tiene, que en el contrato de prestación de servicios se pactó el 30% de honorarios, sobre la suma obtenida por el apoderado mediante sentencia, conciliación, arreglo judicial, o extrajudicial con exclusión de las costas y agencias en derecho que fueron del abogado.<sup>35</sup> Dicha situación pretendió ser

---

<sup>33</sup> FI. 298 c.a. 2

<sup>34</sup> FI 255 c.a. 2

<sup>35</sup> FI 253 c.a. 2

desconocida mediante la declaración extrajudicial del cesionario Zuluaga García quien manifestó:

“igualmente que conocedores los apoderados del Señor Edison Muñoz de la cesión de derechos litigiosos económicos realizada para conmigo procedieron a cancelarme dichas sumas de dinero por consiguiente no cobraron honorarios al señor Muñoz Rojas; que de la cesión de derechos litigiosos económicos a mi hecha, los Doctores Fermín Vargas Buenaventura y Mercedes Emma Fonseca me cancelaron la misma a través de cheque y en efectivo.”

Revisado el expediente, dicha declaración es una prueba sumaria, que perdió aptitud para acreditar el no pago de honorarios, porque el cheque girado por Fermín Vargas Buenaventura al señor Zuluaga García fue de \$57.678.000, equivalente al 70% del valor de la condena laboral calculada sobre \$82.395.972, y la suma de \$24.717.972 que corresponde al 30%, coincide con el porcentaje pactado de honorarios por el cedente con su apoderado, y que le fueron descontados a su cesionario. De manera que no le asiste razón a la parte demandante.

Adicionalmente, el esfuerzo de la parte demandante de probar, mediante declaraciones extrajudiciales y testimonios, el valor de los ingresos por honorarios, desconoce que la prueba testimonial en materia tributaria tiene una limitación en cuanto a su eficacia, porque según el artículo 752 del Estatuto Tributario esta “*no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos*” (...).

Al respecto obsérvese, que según el artículo 615 del Estatuto Tributario, son deberes formales de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias y en especial de quienes ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a ellas, el expedir la factura o documento equivalente y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen. Por tanto, no eran de recibo dichas declaraciones extrajudiciales que, además de ser pruebas sumarias, fueron aportadas en el recurso de reconsideración y no como lo dispone para su validez el artículo 751 del mismo ordenamiento, es decir, que su recaudo debió producirse “*antes de haber mediado requerimiento o practicado liquidación*” para “*quien los aduzca como prueba*”.

Finalmente, para la Sala no fueron presunciones, ni indicios los que sirvieron a la Administración para adicionar los ingresos del contribuyente, sino principalmente, las pruebas documentales, como los contratos de prestación de servicios, las resoluciones del Departamento del Huila que ordenaron el pago de las indemnizaciones y las costas del proceso, la certificación de agencias en derecho del Juzgado Tercero Laboral del Circuito de Neiva, los extractos de la cuenta del contribuyente en las que se consignaron dichos dineros, las copias de los cheques de la cuenta del Sr. Vargas Buenaventura de la que se giraron los dineros a los extrabajadores y al cesionario de uno de estos, dos testimonios rendidos por clientes del contribuyente quienes aportaron recibos de pago de honorarios, que cotejadas con las declaraciones extrajudiciales y demás medios de prueba aportadas por la parte demandante, permitieron establecer con certeza el valor del ingreso por honorarios, con lo cual, no existieron dudas provenientes de vacíos probatorios a resolver en favor del contribuyente como ordena el artículo 745 del Estatuto Tributario<sup>36</sup>.

---

<sup>36</sup> ARTÍCULO 745. LAS DUDAS PROVENIENTES DE VACIOS PROBATORIOS SE RESUELVEN A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor

Así las cosas, es improcedente reconocer la censura de falsa motivación, porque en criterio de la Sala “para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente. Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión”<sup>37</sup>.

En consecuencia, al estar acreditado con los diferentes medios de prueba valorados conforme a las reglas de la sana crítica, el valor pagado al contribuyente ordenado en sentencia judicial e ingresado a su cuenta personal, la suma reembolsada de las indemnizaciones giradas por el contribuyente a sus clientes, el valor de los honorarios pagados al contribuyente, junto con las pruebas de descargos de la parte demandante, con las cuales no demostró que parte de estos hubieran sido entregados a la otra apoderada, permitió establecer la sumas a adicionar por ingresos no declarados. Por tanto, la Administración en sus actos no incurrió en dar por demostrados hechos que no lo estaban y tampoco omitió tener por acreditados aquellos que si lo eran e influían en la decisión, por consiguiente se desestimará el cargo.

**Violación al derecho fundamental al debido proceso por falsa motivación de los actos acusados por desconocer conceptos jurídicos de la oficina de la DIAN.**

Para la parte demandante es cierto que el valor de las costas procesales reconocidas judicialmente ascendió a \$86.822.604. Sin embargo, estas no son ingreso tributario pues no tienen la virtud de incrementar el patrimonio de quien las recibe, más aun, cuando por cuenta del profesional del derecho corrían los gastos del proceso, de manera que la Administración en la Resolución 900001 de 18 de diciembre de 2008 que decidió el recurso de reconsideración reconoció como ingreso gravable la suma de \$33.0888.116, pero al efectuar la liquidación del impuesto adicionó como ingreso la totalidad de las costas y agencias en derecho.

Se apoyó en el concepto tributario 050469 de 28 de julio de 2005, según el cual las agencias en derecho y las costas del proceso son un reembolso de capital, que no produce un incremento en el patrimonio del beneficiario, por corresponder al resarcimiento de lo gastado para adelantar el juicio. Por tanto, no constituyen hecho generador del impuesto sobre la renta ni son susceptibles de retención en la fuente. Como los artículos 264 de la Ley 223 de 1995 y 11 del Decreto 1265 de 1999 prescriben que quien actúe amparado por conceptos de la DIAN, y durante el tiempo que estos se encuentren vigentes las actuaciones tributarias así realizadas no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias, solicitó no adicionar los ingresos por concepto de costas procesales.

Por su parte la DIAN, afirmó que las costas del proceso se componen de los gastos del proceso y las agencias en derecho, que corresponden al monto fijado por el juez

---

del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo III de este título.

<sup>37</sup> Sentencia de 23 de junio de 2011 Expediente-16090. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

a favor de la parte vencedora como reconocimiento de la gestión del apoderado como preceptúa el artículo 393 del Código de Procedimiento Civil y son un reembolso de los honorarios pagados inicialmente a los abogados por los beneficiarios del fallo. Las agencias reconocidas no fueron un reembolso de gastos para los extrabajadores por concepto de servicios profesionales, toda vez que en los contratos de prestación de servicios profesionales se pactó que en el evento de obtener una sentencia favorable, estas serían para el apoderado. Además, de los porcentajes sobre las sumas percibidas a título de indemnización, se le entregaría al apoderado como remuneración el valor de las agencias en derecho, lo que equivale a un mayor valor por honorarios, sin que pueda pasarse por alto que de la suma girada por el Departamento del Huila a título de costas del proceso fue de \$86.222.604 incluidas las agencias en derecho por valor de \$ 53.734.488 pesos.

Precisa la Sala que en virtud de que el Código Procesal del Trabajo no contiene norma expresa sobre costas y agencias en derecho, por disposición del artículo 145 de dicho estatuto<sup>38</sup> se aplican las normas del Código de Procedimiento Civil de las cuales se destacan en lo pertinente los artículos 392 y 393 así:

“ARTÍCULO 392. CONDENA EN COSTAS. <Artículo modificado por el artículo 42 de la Ley 794 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia, la condenación en costas se sujetará a las siguientes reglas:

1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.”(...)

“ARTÍCULO 393. LIQUIDACIÓN. <Artículo modificado por el artículo 43 de la Ley 794 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Las costas serán liquidadas en el tribunal o juzgado de la respectiva instancia o recurso, inmediatamente quede ejecutoriada la providencia que las imponga o la de obediencia a lo resuelto por el superior, con sujeción a las siguientes reglas:

2. La liquidación incluirá el valor de los impuestos de timbre, los honorarios de auxiliares de la justicia, los demás gastos judiciales hechos por la parte beneficiada con la condena, siempre que aparezcan comprobados, hayan sido útiles y correspondan a actuaciones autorizadas por la ley, y las agencias en derecho que fije el magistrado ponente o el juez, aunque se litigue sin apoderado.

3. Para la fijación de agencias en derecho deberán aplicarse las tarifas que establezca el Consejo Superior de la Judicatura. Si aquéllas establecen solamente un mínimo, o este y un máximo, el juez tendrá además en cuenta la naturaleza, calidad y duración de la gestión realizada por el apoderado o la parte que litigó personalmente, la cuantía del proceso y otras circunstancias especiales, sin que pueda exceder el máximo de dichas tarifas.”

---

<sup>38</sup> CÓDIGO PROCESAL DEL TRABAJO Y DE LA SEGURIDAD SOCIAL DECRETO-LEY 2158 DE 1948. ARTÍCULO 145. APLICACIÓN ANALÓGICA. A falta de disposiciones especiales en el procedimiento del trabajo, se aplicarán las normas análogas de este Decreto, y, en su defecto, las del Código Judicial.

La Sala ha precisado que *“la institución de la condena en costas es una figura del derecho procesal que busca sancionar al litigante o parte que resulta vencida, en un proceso o incidente o un recurso. Igualmente, en el concepto de costas se ha distinguido entre el reembolso de los gastos necesarios para la atención del proceso y el equivalente a los honorarios profesionales que la parte vencedora hubo de sufragar a un profesional del derecho en la modalidad de “agencias en derecho.”*<sup>39,40</sup> Por regla general las costas del proceso son una condena que se reconoce en favor de la parte vencedora. Sin embargo, el poderdante y su apoderado pueden modificar tal situación y acordar que las costas del proceso correspondan al mandatario, pacto lícito en cuanto no afecta la relación jurídica de las partes en contienda, los términos procesales y las resultas del proceso, y que no se encuentra expresamente prohibido por el legislador.

Del texto del contrato de prestación de servicios<sup>41</sup> aportado por la parte demandante se observa:

“TERCERA: Los ABOGADOS correrán con todos los gastos que se ocasionen a lo largo del proceso, razón por la cual las costas y agencias en derecho, las cuales son para los ABOGADOS. CUARTA: El poderdante se compromete a pagar a los ABOGADOS LOS SIGUIENTES HONORARIOS: A) UNA SUMA EQUIVALENTE AL TREINTA POR CIENTO (30%) de lo que se obtenga o pueda corresponder al PODERDANTE, bien sea por sentencia, conciliación o arreglo judicial o extrajudicial, sin incluir en este porcentaje las costas o agencias en derecho, las cuales son para los ABOGADOS como quedó pactado.”

Ahora bien, la suma pagada por el Departamento del Huila por costas del proceso fue de \$86.822.604<sup>42</sup>, que comprendían los gastos del proceso y agencias en derecho que fueron estimadas por el juzgado en la suma de \$57.734.888<sup>43</sup>. Así mismo, los gastos del proceso se destinaron a reembolsar los dineros sufragados por el apoderado para que llevara hasta su terminación el proceso laboral de fuero sindical, y no podrían ser considerados como un ingreso en materia del impuesto de renta, porque corresponden a la recuperación de gastos. Sin embargo, respecto de las agencias en derecho, estos eran honorarios profesionales que en lugar de sufragar los estipendios pagados por el mandante a su apoderado, en este caso lo vinieron a remunerar directamente, por cuanto su poderdante le cedió tales agencias que constituyen un ingreso en cuanto al impuesto de renta.

Adicionalmente, la parte demandante consideró, que al momento de presentar su declaración, actuó con base en el concepto DIAN 050469 de 28 de julio 2005<sup>44</sup>, afirmación que no es de recibo, porque la declaración se radicó con pago en bancos el 25 de abril de 2005,<sup>45</sup> fecha en la que no se había expedido el concepto con el que se buscó dar aplicación al artículo 264 de la Ley 223 de 1995<sup>46</sup>.

<sup>39</sup> Sentencia Octubre 5 de 2001. Expediente 12425 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

<sup>40</sup> Sentencia de Marzo 25 de 2010. Expediente 17460 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

<sup>41</sup> F.L. 122 c.a. 1

<sup>42</sup> F.L. 19 c.a. 1

<sup>43</sup> F.L. 217 c.a. 1

<sup>44</sup> Fl 97 c.a.

<sup>45</sup> c.a. 1. Fl. 133

<sup>46</sup> ARTÍCULO 264. Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias.

Finalmente, tampoco resulta cierto que la entidad hubiera sumado en el recurso de reconsideración el valor total de las costas del proceso de \$ 86.823.000, porque, lo adicionado fue el valor de las agencias en derecho (\$ 53.734.488). Ello se comprueba al sumar; el valor de ingresos inicialmente declarados por el contribuyente (\$ 30.600.000),<sup>47</sup> los honorarios adicionados (\$ 248.870.083)<sup>48</sup> y las agencias en derecho (\$ 53.734.488)<sup>49</sup> para un total de ingresos por honorarios de \$333.204.000, cifra coincidente con la registrada en el recurso de reconsideración. Además, que sobre los ingresos adicionados se le aplicó la tarifa vigente para dicho año, sin que le asista razón a la parte demandante. Se negará el cargo.

### **Improcedencia de la sanción de inexactitud**

Consideró la parte demandante que ante la prosperidad de los cargos de nulidad, como la violación al debido proceso por la no expedición de copias e indebida valoración de la prueba, no integración del litisconsorcio necesario, haber adicionado a los ingresos del contribuyente las costas y agencias en derecho, por sustracción de materia debía levantarse la sanción impuesta, máxime que actuó de buena fe al momento de presentar la declaración.

Para la DIAN, procedía la sanción por cuanto el contribuyente omitió declarar ingresos para obtener el pago de un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor. Igualmente no era aplicable la diferencia de criterios, por cuanto, ella no opera cuando hay desconocimiento del derecho aplicable.

En criterio de la Sala, según el artículo 647 del Estatuto Tributario se produce la sanción de inexactitud entre otros, cuando en las declaraciones tributarias haya omisión ingresos, y que de ello se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

En este caso se demostró que el contribuyente omitió consignar en la declaración privada valores constitutivos de ingresos en materia del impuesto de renta por concepto de honorarios profesionales y agencias en derecho. Así mismo, no desvirtuó que estos no fueran ingresos en el impuesto de renta, como tampoco que parte de estos pertenecieran a un tercero a quien efectivamente le fueron entregados o pagados por el contribuyente, con lo cual, además de incumplir con el deber de asumir la carga de la prueba, se demostró que la conducta del contribuyente se adecuó al artículo 647 de Estatuto Tributario.

Adicionalmente, no es de recibo que el contribuyente hubiere obrado de buena fe, porque la causal aceptada por el legislador es la diferencia de criterios, que la parte demandante pretendió justificar con la aplicación de un concepto de la DIAN el cual no había sido expedido al momento de presentar la declaración, y bajo el soporte de definiciones e interpretaciones propias o personales, sobre ingresos en materia de renta, que desconocen la normativa vigente, se negará el cargo.

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,

---

Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.

<sup>47</sup> FI 143 c.a. 2

<sup>48</sup> FI 298 c.a. 2

<sup>49</sup> FI 300 c.a.2

**F A L L A:**

**REVÓCASE** la sentencia apelada proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca de 26 de mayo 2010. En su lugar se dispone:

**DENIÉGANSE** las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**