



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., veintinueve (29) de febrero de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00502-01 (27011)
Demandante: Giovanni José Bojanini Morrón
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2015. Deducciones. Honorarios. Verificación del pago de aportes al Sistema de Protección Social. Asesoría legal.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia proferida el 07 de abril de 2022, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió (f. 136):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo: No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000091, del 20 de marzo de 2019 (ff. 102 a 127 vto.), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 presentada por el actor (f. 136), para adicionar ingresos, rechazar costos y deducciones, y sancionar por inexactitud. El demandante prescindió de recurrir el acto en la vía administrativa, con base en el artículo 720 del ET (Estatuto Tributario).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), el actor formuló las siguientes pretensiones (f. 9):

1. Con fundamento en las razones de hecho y de derecho invocadas en esta demanda, solicito al despacho, realice las siguientes declaraciones y condenas:

1.1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial 322412019000091 de 2019, proferida por la DIAN, Seccional Bogotá, a través de la cual la entidad demandada modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 presentada por el actor el 30 de agosto de 2016 con formulario 2111605962901.

1.2. Que, a título de restablecimiento del derecho, y como consecuencia de la declaratoria de nulidad del acto administrativo anteriormente relacionado, se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015 presentada por el actor el 30 de

agosto de 2016 con formulario 2111605962901.

A esos efectos, invocó vulnerados los artículos 27, 107, 115, 617, 618, 640, 617, 742 y 771-2 del ET; 42 del CPACA; 264 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 3 del Decreto 1070 de 2013; y 2.2.1.1.2.3 del DUR (Decreto 780 de 2016, Único reglamentario del sector salud y protección social), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 16 a 43):

Alegó que el acto acusado incurrió en falsa motivación al rechazar las expensas por honorarios, toda vez que estaba probado que cumplió con la carga de verificar el pago de los aportes al SPS (Sistema de Protección Social) a cargo de sus contratistas. Explicó que la comprobación a la que se refiere el artículo 108 del ET, como requisito para la deducibilidad de los honorarios, consistía en constatar que los trabajadores independientes se afiliaran y pagaran los aportes, pero sin tener competencia para revisar la determinación de la cuota tributaria a su cargo, porque esa es una potestad de la autoridad tributaria encargada de la gestión de las contribuciones y, como contratante, no está facultado siquiera para retener el pago de los servicios recibidos si considerara inexacta esa liquidación.

Sostuvo que, en cualquier caso, esa comprobación se limitaría a establecer que las cotizaciones se hicieron con base en el 40% de las sumas ya sufragadas al trabajador independiente pues, como los ingresos para los no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados con el pago (artículo 27 del ET), sería improcedente exigir la demostración del pago de los aportes respecto de las cuantías que apenas estaban siendo objeto de cobro. De otra parte, resaltó que el rechazo de los gastos por honorarios conduciría a desconocer su realidad económica para darle prevalencia a formalidades que no son propias del impuesto sobre la renta, ya que, en el plenario, estaba probada la realidad de las operaciones discutidas, en concreto, que los contratistas le prestaron sus servicios y que a cambio sufragó los honorarios.

Por otra parte, defendió que era deducible el pago a una empresa de asesorías jurídicas, al margen de que la factura indicara que los servicios se prestaron a una sociedad, pues ese error formal no desvirtuaba la realidad de la operación ni la autoridad pudo comprobar su simulación. Además, sostuvo que eran deducibles el impuesto predial y el de vehículos que pagó en la vigencia fiscal revisada, pues tenían relación con la actividad lucrativa, eran necesarios y proporcionales.

Por último, se opuso a la sanción por inexactitud aduciendo que no cometió la conducta infractora señalada en el artículo 647 del ET y que, de haberlo hecho, correspondía exculparlo por tener un criterio diferente sobre la normativa aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (f. 136). Sostuvo que procedía el rechazo de los gastos por honorarios, debido a que el demandante omitió probar que verificó el pago de las contribuciones al SPS a cargo de los contratistas y, en el caso de una, no constató que su liquidación atendiera a la base de cotización aplicable, *i.e.* al 40% de la remuneración.

Defendió el rechazo de la aminoración por asesoría jurídica prestada a una sociedad en la que el actor fungió como representante legal, porque no estaba probada la relación de causalidad y necesidad de esa expresa con la actividad lucrativa que realizaba el contribuyente de forma personal.

De otra parte, sostuvo que era improcedente la deducción del impuesto predial, porque el actor omitió probar su relación de causalidad con la actividad productiva e incluso no era el propietario de uno de los predios. Argumentó que tampoco procedía la aminoración de la base gravable con el impuesto de vehículos por tratarse de un tributo diferente a los listados como deducibles por el artículo 115 del ET (vigente para la época de los hechos).

Finalmente, defendió que el actor incurrió en la infracción por inexactitud en la liquidación privada del impuesto al omitir ingresos y declarar deducciones improcedentes.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones del demandante sin condenarlo en costas (f. 136). Avaló el rechazo de los gastos por honorarios, pues en el expediente no obraban las liquidaciones privadas de los aportes al SPS de los contratistas, lo que permitía concluir que el contribuyente no realizó su verificación y, por ende, era improcedente la deducción de los pagos, conforme al parágrafo 2 del artículo 108 del ET.

Asimismo, juzgó que era improcedente la deducción por asesoría jurídica a una entidad, debido a que no se probó su relación de causalidad con la actividad productiva del obligado ni su relación con la sociedad que recibió el servicio remunerado. También porque el actor se limitó a afirmar que se trataba de una erogación en la que efectivamente incurrió, pero sin aportar pruebas para sustentar esa afirmación.

Juzgó que era improcedente la deducción del impuesto predial y del de vehículos pues se omitió identificar los inmuebles y vehículos en razón de los cuales pagó los tributos que detrajo de la base gravable, y tampoco era posible establecerlo de las pruebas que aportó, ya que acreditaban cuantías diferentes a las declaradas. Advirtió que el actor prescindió de formular cargos contra la adición a los ingresos y el rechazo de los demás costos y gastos (como el costo de un activo enajenado y las expensas por compras a favor de una sociedad, por el impuesto de industria y comercio, y otros).

Finalmente, avaló la sanción por inexactitud, pues el actor incurrió en la conducta infractora al declarar costos y deducciones improcedentes, sin que se advierta que fue a consecuencia de un error en la apreciación de las normas aplicables.

Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión del tribunal (f. 136). Aseguró que eran deducibles los honorarios, toda vez que verificó que los contratistas se afiliaran e hicieran los aportes al SPS. Al respecto, insistió en que esa comprobación consistía en constatar que los trabajadores independientes se afiliaran e hicieran las contribuciones en los periodos correspondientes, sin que pudiera cuestionarse la liquidación de la obligación tributaria practicada, dado que esa es una potestad de la autoridad administrativa encargada de la gestión de los aportes al SPS que, para el caso de los contratistas de la litis, prescindió de iniciar procedimientos de revisión o aforo. Señaló que, en cualquier caso, por la regla de realización de los ingresos de los no obligados a llevar contabilidad (artículo 27 del ET), la comprobación de la cuantía de los aportes tendría que establecerse tomando como base el 40% de los pagos que ya se habían recibido por los trabajadores independientes hasta la fecha del cobro. Pero sin comprobar la forma en la que hacían los aportes una vez que recibían el pago.

Por otra parte, afirmó que la demandada omitió probar que el gasto por asesoría jurídica era simulado. Por ende, defendió su aminoración de la base pues el error formal en la

identificación del beneficiario del servicio no desvirtuaba los requisitos de causalidad y necesidad de la expensa con la actividad económica propia.

Por último, se opuso a la sanción por inexactitud alegando que no incurrió en la conducta infractora que, en su criterio, consistía en la declaración de datos falsos o incompletos para disminuir la cuota tributaria, y que, en cualquier caso, estaría incurrido en un error sobre la comprensión del derecho aplicable. Prescindió de plantear cargos de apelación respecto al rechazo de la deducción de los impuestos predial y de vehículos.

Pronunciamientos finales

La parte demandada y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por el actor, en calidad de apelante único, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones, sin condenarlo en costas. Por lo tanto, se deberá establecer si el actor cumplió con la carga de verificar la afiliación y el pago de los aportes al SPS (Sistema de Protección Social) a cargo de sus contratistas y, por ende, procede la deducción de los honorarios. En seguida, se definirá si procede el gasto por asesoría jurídica aunque en el documento soporte de la operación se refiriera a una sociedad como beneficiaria del servicio. De ser el caso, se decidirá sobre la juridicidad de la sanción por inexactitud impuesta. En cambio, le está vedado a la Sala pronunciarse sobre la deducción de los impuestos predial y de vehículos, pues no fueron objeto de la apelación.

Análisis del caso concreto

2- Sobre la primera cuestión discutida, el apelante único plantea que eran deducibles los honorarios que pagó a favor de los contratistas. Al efecto, sostiene que la comprobación de los aportes dispuesta en el artículo 108 del ET, como requisito para de deducibilidad de los pagos a trabajadores independientes, se cumple al constatar que estén afiliados y paguen las contribuciones en los periodos que reciben la remuneración, pero sin que, como contratante, pueda cuestionar la liquidación de la obligación tributaria practicada por los terceros, dado que esa es una potestad de la autoridad administrativa encargada de la gestión de los aportes al SPS, quien en el caso prescindió de iniciar procedimientos para su revisión o aforo. Señala que, en cualquier caso, por la regla de realización de los ingresos para los no obligados a llevar contabilidad, prevista en el artículo 27 del ET, la verificación de la cuantía de los aportes tendría que realizarse considerando que el IBC corresponde al 40% de los pagos recibidos por los trabajadores independientes a la fecha del cobro.

En el otro extremo de la litis, la demandada defiende el rechazo de las expensas por honorarios, porque el obligado omitió acreditar que verificó el pago de las contribuciones al SPS a cargo de los contratistas y, en el caso de una contratista, no constató que su liquidación atendiera a la base de cotización aplicable, es decir, al 40% de los pagos del periodo respectivo.

En esos términos corresponde establecer si el actor comprobó que los contratistas efectuaran los aportes al SPS y, por consiguiente, procede la deducción de los honorarios

que pagó a favor de estos.

2.1- El parágrafo 2 del artículo 108 del ET determinó que, a fin de aminorar la base gravable del impuesto sobre la renta con pagos efectuados a favor de «*trabajadores independientes*», los contribuyentes que contraten a dichos sujetos deben verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones al SPS que corresponda efectuar a sus contratistas según la ley. Al reglamentar esa disposición, el artículo 3 del Decreto 1070 de 2013, modificado por el artículo 9 del Decreto 3032 de 2013, dispuso que la parte contratante debe constatar que los aportes *«estén realizados de acuerdo con los ingresos obtenidos en el contrato respectivo, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, los Decretos números 1703 de 2002 y 510 de 2003, las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan»*. Por lo tanto, no le asiste razón al apelante cuando señala que la comprobación de los aportes se agota al constatar la afiliación y pago de algún importe al SPS, puesto que la disposición reglamentaria transcrita le impone la carga de verificar que los contratistas determinen la cuota tributaria a su cargo tomando como base los ingresos del contrato de prestación de servicios, en la forma prevista en la ley.

Así, para los periodos mensuales que van de enero a diciembre de 2015 (objeto de la litis), le correspondía al demandante verificar que los contratistas hicieran los aportes tomando como base gravable el 40% del valor de los honorarios mensuales, según lo señalado en los artículos 18 de la Ley 1122 de 2007 (aplicable a los meses que van de enero a junio) y 135 de la Ley 1753 de 2015 (aplicable a los meses que van de julio a diciembre¹).

En cuanto a la causación de las contribuciones, tampoco comparte la Sala el alegato del demandante según el cual debe atenderse a la regla fijada en el artículo 27 del ET, porque esa norma consagra la realización de los ingresos de los no obligados a llevar contabilidad a efectos de determinar la base gravable del impuesto sobre la renta. En cambio, para las cotizaciones al SPS de los periodos de 2015 a cargo de los trabajadores independientes que prestan servicios personales, la regla de causación corresponde a la señalada en el artículo 35 del Decreto 1406 de 1999 (compilado en el artículo 2.2.1.1.1.7 del DUR, Decreto 780 de 2016, Único reglamentario del sector salud y protección social antes de que fuera modificado por el artículo 1 del Decreto 1273 de 2018), según la cual *«los trabajadores independientes deberán presentar la declaración de novedades y realizar el pago de las respectivas cotizaciones por periodos mensuales y en forma anticipada»*.

2.2- Visto lo anterior, le corresponde a la Sala establecer si el demandante comprobó que los contratistas hicieron los aportes al SPS, a efectos de la deducibilidad de los honorarios pagados.

Con la liquidación oficial demandada, la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el actor para el año gravable 2015. En lo que interesa al debate, rechazó costos y gastos por honorarios y servicios de 23 contratistas, personas naturales, por la suma de \$518.309.864. Esto toda vez que el demandante omitió probar que verificó los aportes al SPS a cargo de los trabajadores independientes y, en el caso de una contratista, el IBC no se determinó tomando como base el 40% del honorario. También porque algunos pagos no estaban debidamente soportados o el prestador del servicio no estaba inscrito en el régimen simplificado del impuesto sobre

¹ Así toda vez que, conforme al artículo 267 de la Ley 1753 de 2015, esta entró en vigor el 09 de junio de 2015 con su publicación en el Diario Oficial nro. 49.538.

las ventas (IVA) vigente para la época de los hechos (índice 19²).

Tal y como lo señaló la autoridad tributaria, en el expediente no obra prueba que permita establecer que el demandante verificó el pago de los aportes a cargo de 22 contratistas identificados en la liquidación oficial. Además, para la trabajadora independiente restante es del caso precisar que la demandada fundó el rechazo de los pagos en que la contratista no estaba inscrita en el régimen simplificado del IVA (entonces vigente), en que los honorarios de enero, febrero y diciembre no estaban soportados en facturas o documentos equivalentes, y en que no se verificó que los aportes al SPS se hicieran con base en la remuneración pagada. Sobre este último, consta en el expediente que respecto a los honorarios pagados a esa contratista por procedimientos médicos realizados en el mes de mayo están soportados en el documento equivalente nro. 92 por valor de \$18.377.250 (f. 572 caa), pero realizó los aportes de ese periodo tomando como IBC la suma de \$2.000.000 (f. 570 caa), monto inferior al 40% del valor de los honorarios. Asimismo, los honorarios pagados a la trabajadora independiente por procedimientos médicos efectuados el mes de septiembre están soportados en los documentos equivalentes nros. 140 y 141 por valor de \$14.433.588 y \$54.114.774, respectivamente (f. 583 y 568 caa), pero realizó los aportes de ese periodo tomando como IBC la suma de \$3.200.000 (f. 585 caa), que igualmente corresponde a un monto inferior al 40% del valor de los honorarios. Para el mes de noviembre, los honorarios pagados a esa contratista por procedimientos médicos están soportados en el documento equivalente nro. 152 por valor de \$11.148.029 (f. 592 caa), y realizó los aportes de ese periodo tomando como IBC la suma de \$7.800.000, monto que supera el 40% del valor del contrato, pero para este periodo se mantuvo el rechazo del gasto porque la contratista no estaba inscrita en el régimen simplificado del IVA (f. 594 caa).

2.3- De acuerdo con lo anterior, la Sala comparte la decisión de la autoridad tributaria de rechazar la aminoración de la base gravable del impuesto sobre la renta con los pagos por honorarios realizados a los 23 contratistas identificados en la liquidación oficial, porque, para 22 trabajadores independientes, el demandante omitió probar que verificó que hicieran las cotizaciones al SPS, carga que impone el artículo 108 del ET como requisito para la deducibilidad de los honorarios. Tampoco se cumplió con esa carga en el caso de la contratista que si bien realizó aportes por los periodos en que recibió el pago de honorarios, omitió cotizar tomando como base la remuneración recibida. A lo anterior se añade que el demandante omitió controvertir todos los fundamentos expuesto por la demandada para el rechazo de los honorarios, siendo su actuar contrario a mandatos expuestos de derecho positivo, conforme a los cuales, independientemente de la realidad de la expensa, para el reconocimiento de deducciones en el impuesto sobre la renta se requiere que la operación correspondiente esté acreditada en una factura o documento equivalente (artículo 771-2 del ET) y que, en el caso de las operaciones gravadas con el IVA –como son las prestaciones de servicios profesionales–, no son aceptables como deducciones los gastos incurridos con responsables del régimen simplificado del IVA (que existía para la época de los hechos), cuando el contratante no conserve copia del documento en el que conste la inscripción del prestador de los servicios en dicho régimen (letra c. del artículo 177-2 del ET concordante con el artículo 506 del ET). Por consiguiente, no procede el cargo de apelación.

3- Por otro lado, el apelante único reprocha que se avalara el rechazo de los pagos por asesoría jurídica, argumentando que la demandada omitió probar que se trató de una operación simulada. Agrega que el error formal en la identificación del beneficiario de los servicios es insuficiente para desacreditar los requisitos de causalidad y necesidad de la expensa. En el otro extremo de la litis, la autoridad tributaria defiende que el contribuyente

² Todas las menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.

omitió probar que esas expensas cumplieran con los requisitos de causalidad y necesidad, considerando que el documento soporte identificó como beneficiaria de los servicios a una sociedad.

De lo expuesto se extrae que las partes concuerdan en que el documento soporte de los gastos por asesoría jurídica rechazados identificaban como beneficiaria del servicio a una sociedad; discuten, en cambio, si esa circunstancia desvirtúa la relación de causalidad y necesidad de esa expensa con la actividad económica del actor. En consecuencia, el pronunciamiento que se demanda de la Sala se ceñirá a verificar esa cuestión conforme a los criterios de decisión sobre la deducibilidad de expensas fijados por la Sección en la sentencia de unificación nro. 2020CE-SUJ-4-005, del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza).

3.1- De acuerdo con las reglas unificadas de decisión, *«tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta»*, sin que *«la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo»* sean determinantes a efectos de determinar el nexo causal (regla nro. 1); y cumplen el requisito de necesidad las expensas que *«realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta»*, circunstancia que puede valorarse a partir de *«criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros»* (regla nro. 2). Todo, sin perjuicio de que el interesado tenga que efectuar las demostraciones pertinentes a cada caso, pues la regla nro. 4 de unificación dispuso que:

Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.

En esos términos, esta Sala tiene establecido que la mayor concreción del reproche de la autoridad tributaria, frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, tendrá como correlato un mayor despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.

3.2- En el presente caso, la demandada rechazó gastos por \$9.000.000 que fueron facturados al demandante por los servicios legales mensuales prestados a favor de una sociedad. En la liquidación oficial discutida, la autoridad tributaria señaló que, si bien las facturas cumplieran los requisitos de los artículos 617 y 618 del ET, ese medio probatorio no acreditaba la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto con la actividad productora de renta del contribuyente, quien omitió *«aportar los documentos o elementos de juicio adicionales ... , no siendo suficiente como prueba las afirmaciones del contribuyente investigado, en el sentido de indicar que los mismos corresponden a erogaciones realizadas en el año gravable 2015, dando a entender que si se relacionó tal concepto a nombre de la sociedad fue por un posible error por parte del tercero que facturó»*. Máxime considerando que esa misma prestadora de servicios legales le facturó al demandante asesorías jurídicas mensuales por \$120.000.000, cuya deducibilidad se admitió por considerarlas erogaciones procedentes (índice 19).

Con la demanda con la que acudió ante esta judicatura, el demandante se limitó a señalar que el error en la identificación del beneficiario de los servicios jurídicos no desacreditaba

los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas, pero sin aportar medios de prueba que dieran cuenta del error alegado y sin exponer los motivos por los cuales se trató de expensas en las que incurrió en desarrollo de su actividad productora de renta, más aún si se tiene en cuenta que esa misma empresa de servicios legales ya había cobrado al demandante por sus servicios de asesoramiento mensual. Desde esa perspectiva, para la Sala son completamente desconocidas las circunstancias que permitirían construir el nexo de causalidad entre las labores generadoras de renta desarrolladas por el actor y las erogaciones incurridas y también aquellas que orientarían la evaluación sobre la necesidad de esos gastos en el ámbito comercial, pues lo que aparece probado en el expediente es que se trató del pago de honorarios por servicios prestados a favor de un tercero, hecho que no se desacreditó por el contribuyente. Entonces, como la carga de efectuar esas demostraciones incumbía al obligado tributario y la misma fue insatisfecha, no encuentra la Sala que haya sustento fáctico para acceder a las peticiones del apelante único. No prospera el cargo de impugnación.

4- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta al demandante. Al tenor del artículo 647 del ET, entre otros hechos, la omisión de ingresos y la inclusión de costos y gastos improcedentes corresponden a conductas punibles, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

Según se estableció en el proceso, el apelante, al autoliquidar el impuesto, contravino mandatos legales expresos, que establecen en términos gramaticales no afectados por dudas interpretativas, requisitos que deben acreditarse para que proceda la deducción de un gasto, independientemente de la existencia de la erogación. En concreto, el artículo 108 del ET preceptúa que solo son deducibles los pagos por honorarios cuando se haya verificado que el contratista efectuó los aportes al SPS y en el expediente no hay prueba alguna de esa comprobación; el artículo 771-2 del ET dispone que solo son procedentes en el impuesto sobre la renta las erogaciones que consten en factura o documento equivalente y la apelante admite –porque no fue objeto de discusión– que algunos honorarios pagados, cuya deducibilidad reclama, no están soportados en un documento equivalente; la letra c. del artículo 177-2 del ET preceptúa que no pueden aceptarse como gastos en el impuesto sobre la renta las operaciones gravadas con el IVA llevadas a cabo por personas no inscritas en el régimen común, cuando quiera que el contratante no conserve copia del documento en el cual conste que el vendedor o prestador de servicios estuviere inscrito en el régimen simplificado y sucede que en el caso la autoridad afirmó, sin que fuera desvirtuado, que algunos prestadores de los servicios no tenían inscrito ese régimen en el RUT. Además, el demandante no probó que la asesoría jurídica prestada a favor de una sociedad cumpliera los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de cara a su actividad económica. Corolario de lo anterior, la Sala concluye que de manera consciente se desatendieron mandatos legales relativos a la autoliquidación del impuesto sobre la renta, de manera que procedía la imposición de la multa a título de sanción por inexactitud, la cual se liquidó por la autoridad tributaria en aplicación del principio de favorabilidad. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que la comprobación de los aportes al SPS dispuesta en el parágrafo



2 del artículo 108 del ET, como requisito para la deducción de los honorarios pagados por las entidades contratantes de servicios personales a favor de los contratistas, conlleva verificar que las cotizaciones se determinen tomando como base los ingresos del contrato de prestación de servicios, conforme a lo previsto en la ley. También que le corresponde al obligado tributario la carga de exponer las circunstancias fácticas y de mercado, conforme a las cuales una determinada expensa cumple con los requisitos previstos en el artículo 107 del ET.

Con arreglo a esas pautas, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia al estar probado en el caso que el demandante omitió verificar los aportes al SPS a cargo de los trabajadores independientes a quienes les pagó los honorarios rechazados y que incumplió con la carga de exponer las circunstancias que permitirían constatar que los pagos por un servicio de asesorías jurídicas a favor de un tercero cumplían con los requisitos generales de deducibilidad de las expensas.

Costas

6- Por otra parte, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.
3. **Reconocer** personería jurídica a Andrés Felipe Mariño Severiche, como abogado de la parte demandada, de conformidad con el poder otorgado (índice 14).

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
(Salva voto parcial)

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad de este documento pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>