

08-03-2021

**SR
JUEZ SEXTO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE MANIZALES
E.S.D**

RADICADO	17-001-33-39 006-2020-00225-00
ASUNTO	CONTESTACIÓN DE DEMANDA
DEMANDANTE	OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ
NIT	71.623.477
DEMANDADA	U.A.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN-
NIT	800.197.268-4
CONCEPTO	LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION NRO 102412019000011 DEL 23 DE ABRIL DE 2019
MEDIO DE CONTROL	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA	I1 2015 2017 000552
CUANTÍA	\$44.498.000

PABLO ANDRÉS LÓPEZ VILLEGAS, abogado titulado con tarjeta profesional no. 64.316 del Consejo Superior de la Judicatura, identificado con la cédula de ciudadanía número 10.251.990 de Manizales, obrando como apoderado de la **U. A. E. Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales - D.I.A.N.**, de acuerdo a lo establecido en el decreto 4048 de octubre 22 de 2008, resolución 000204 del 23 de octubre de 2014, según poder conferido por la Directora Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales y encontrándome dentro del término de traslado de la demanda, mediante el presente escrito, acudo ante su Despacho para manifestar la oposición a las pretensiones contempladas en el Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho interpuesta por OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ, a través de apoderada, Dra. ANALIDA NAUFFAL CORREA identificada con c.c. 24.327.275 de Manizales y tarjeta profesional No 42.066 del C.S de la J.

I. OPORTUNIDAD

Se presenta en el término de traslado contemplado en el artículo 172 del CPACA, en concordancia con el artículo 612 de la ley 1564 de 2012.

II. ACTO ADMINISTRATIVO DEMANDADO

Liquidación Oficial de revisión Nro. 102412019000011 del 23 de abril de 2019.

Resolución Nro. 102362020000002 del 16 de abril de 2020, proferida por la división de gestión de recursos jurídicos, de la Dian Manizales confirmatoria de la liquidación oficial de revisión

III. CON RELACIÓN A LOS HECHOS DE LA DEMANDA

El hecho 3.1.1. Es cierto, el Dr. **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ**, es un profesional de la medicina especializado en cardiología, se encuentra ejerciendo una profesión liberal, mediante una relación contractual, y sus ingresos recibidos por este concepto mas lo ingresos recibido como asalariado, según certificados obrantes a folios 174 y 180 representan el 100%, siendo consecuente con la denominación fiscal establecida por la administración tributaria en la categoría de empleado.

El hecho 3.1.2. Es cierto. Sobre el particular se advierte qué sí bien participaba en la prestación de servicio profesional como médico especialista, empleados del contribuyente, ello no desvirtúa la categorización de empleado que la administración tributaria le ha determinado. La prestación del servicio profesional de manera directa o indirecta y el uso de elementos o maquinaria especializada no son extraños a la categorización de empleado que obliga al contribuyente asumir para vigencia fiscal 2015, tal como lo define el artículo 10 de la ley 1607 de 2012.

El hecho 3.1.3. Es cierto. Para la vigencia fiscal 2012, antes de la expedición de la ley 1607 de 2012, uno de los mecanismos para definir la carga impositiva sobre el impuesto a la renta era la depuración de la renta a través del régimen ordinario que tal como lo plantea era la detracción de los costos y gastos de los ingresos, como las rentas exentas.

Circunstancia que cambio sustancialmente con la ley 1607 de 2012, y que implicaba para la vigencia renta 2015 un comportamiento fiscal que exigía abandonar el viejo

sistema de renta ordinario.

El hecho 3.1.4. Es cierto. Como complemento al acápite anterior resta precisar que era este el modelo tributario que debía asumir las personas naturales contribuyentes de renta para el año 2015.

El hecho 3.1.5. Es cierto. Bajo el modelo descrito es como definitivamente debía el contribuyente ajustar su comportamiento tributario relacionado con su declaración de renta año gravable 2015.

El hecho 3.1.6. Res parcialmente cierto. Bajo la facultad de libertad que le asiste al congreso de la república para legislar, en lo que refiere en materia tributaria se expidió la ley 1607 de 2012 que contenía el modelo a seguirse en relación con las vigencias fiscales 2013 en adelante, que efectivamente sufrió una reforma y su posterior derogatoria con la ley 1819 de 2016.

Circunstancia que no exime de cumplir con la obligación y deber tributario de aportar al Estado (artículo 95/9) de conformidad con las reglas sustanciales y procedimentales vigentes para la época.

El hecho 3.1.7. No es cierto. La noción de empleado establecida por el legislador incluyó a las personas naturales que percibe sus ingresos del desarrollo de actividades por cuenta y riesgo propio, como es el caso de las profesiones liberales.

La condición de empleado determinada al contribuyente nace del cumplimiento de requisitos, tales como: ejerce una profesión liberal, presta sus servicios como médico especialista, que en suma administra su actividad económica en el campo de la salud, donde más del 80% de los ingresos fueron obtenidos del ejercicio de la medicina. En suma, el ejercicio profesional se hacía por su cuenta y asumía los riesgos derivados de tal actividad, sin que exista condicionamiento alguno para pertenecer a esta categoría el hecho que utilizara insumos o maquinaria especializada, eventos que son condicionantes cuando se trata de prestador de servicios técnicos.

El hecho 3.1.8. El requerimiento especial propuesto corresponde al 2018 000020 del 21 de agosto de 2018, mediante el cual se enlista las glosas planteadas en el acta preparatorio de acuerdo con la información vaciada en este punto en el escrito de demanda, solo en lo que corresponde al impuesto a cargo por concepto de ganancias ocasionales se advierte en el acta preparatorio una suma igual a: \$ 11.852.000., diferente a la informada por el apoderado del actor en cuantía de \$12.262.300. Las demás cifras se ajustan al acta propuesta.

El hecho 3.1.9. Parcialmente cierto. Efectivamente el requerimiento especial fue

atendido por el contribuyente a través de apoderado el día 08 de noviembre de 2018, señaló que los ingresos reportados por el contribuyente por valor de \$15.194.000 correspondía a pagos realizados por los pacientes que acudieron al consultorio médico. Efectivamente se propuso una corrección a la declaración inicial de donde se infiere que solo aceptaba corregir lo correspondiente a la venta de un bien inmueble, pero mantenía la discusión en cuanto a la obligación de tributar por el sistema del impuesto mínimo alternativo (IMAN)

El hecho 3.1.10. Es cierto. En cuanto a la corrección propuesta ante la oficina liquidadora se advirtió que no se cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 709 del E.T. en tanto que el contribuyente liquidó, pero no aportó evidencia del pago de la sanción contemplada en el inciso 2 del artículo en cita. En consecuencia, no se aceptó la corrección del contribuyente Dr. Pineda Gómez.

El hecho 3.1.11.12 Es cierto. Con declaración de corrección nro. 91000625633891 del 26 de junio de 2019, el contribuyente se allanó parcialmente a lo determinado en la liquidación oficial de revisión nro. 20190000011 del 23 de abril de 2019, cumplidos los presupuestos procesales la División de Gestión Jurídica mediante Resolución recurso de reconsideración Nro. 2020000002 de abril 16 de 2020, aceptó la corrección en cuestión.

El hecho 3.1.13. Parcialmente cierto. Con fecha del 3 de junio de 2020 fue notificada personalmente la resolución nro. 10.2362020000002 del 16 de abril de 2020, que como se expuso en el inciso anterior se aceptó la corrección presentada en término del recurso de reconsideración, que fue instaurado en oportunidad y resuelto por la División de Gestión Jurídica mediante resolución recurso de reconsideración Nro 102362020000002 del 16 de abril de 2020 que confirmo la liquidación oficial de revisión nro. 102412019000011 del 23 de abril de 2019, en particular a la determinación de la renta por el sistema IMAN que le era propio al contribuyente por dicha vigencia fiscal. Renta 2015

IV. ADUCE EL CONTRIBUYENTE

Como presuntas transgresiones constitucionales y legales las siguientes:

4.1 PRESUNTAS NORMAS VIOLADAS

De la CP	Artículo 4-13-95/9-363
Del E.T	Artículos 26-107-329-683
Del CPACA	Artículos 137-138 y 148

4.2 Los problemas jurídicos planteados por el contribuyente se resumen:

1.- Debía ser clasificado como empleado el contribuyente a la luz del artículo 329 del E.T.?

Tesis Jurídica.

El contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ**, cumple con los presupuestos legales establecidos en el artículo 329 del Estatuto Tributario y Decreto Reglamentario 3032 de 2013, al unísono con la jurisprudencia nacional y doctrina para ser clasificado como empleado.

2.- La utilización de insumos y equipos especializado excluye la posibilidad de ser clasificado como empleado aun cuando los ingresos se obtengan de la práctica de una profesión liberal?

Tesis Jurídica.

El condicionamiento legal del uso de insumos y utilización de equipos especializados es solo para los que prestan servicios técnicos.

3.- Puede un contribuyente realizar actividades que tengan doble connotación entre el ejercicio de una profesión liberal y un servicio técnico

Tesis Jurídica

Tal como lo advirtió en sentencia judicial el Tribunal de Caldas: Rad 2018-00280 de septiembre de 2019: “los servicios prestados en el ejercicio de una profesión liberal no se consideran servicios técnicos.

4.2 CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y OPOSICIÓN

El actor peticiona la nulidad de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada por renta año gravable de 2015, sosteniendo que el contribuyente, no se clasificaba en la categoría de “empleado” como lo determinó la DIAN.

Como argumentos fundamento de sus pretensiones, expone:

4.2 Causales de nulidad y concepto de violación

4.2.1 Expresa que la ley 1607 de 2012 estableció el sistema de determinación IMAN,

determinado en el artículo 329 del Estatuto Tributario, adicionado por la ley 1607 de 2012.

Sobre el particular se refiere a la depuración ordinaria de la renta artículo 26 del Estatuto Tributario, modificada por la ley 1607 de 2012 donde advierte inequidad entre los contribuyentes personas naturales que perciban ingresos producto de relaciones laborales, legales, reglamentarias, con quienes percibían ingresos producto de prestación de servicios, suma alguno de los apartes del proyecto de ley identificado con el nro 162 de 2012 que origino la ley 1607 de 2012, donde replica: entre otros apartes donde quiere significar la existencia de inequidades y desigualdades por La existencia indiscriminada de beneficios. A renglón seguido advierte que la reforma busco como objetivo un sistema impositivo mas progresivo, a los iguales una tributación igual a los desiguales una tributación desigual.

En el escrito de la demanda se refiere a la clasificación implementada con la ley 1607 de 2012, y su clasificación donde precisa que el sistema ordinario de depuración permite detraer de los ingresos los costos y deducciones mientras que con el nuevo sistema alternativo IMAN, limita los conceptos que pueden ser restados del ingreso contemplando una lista taxativa, artículo 332 del Estatuto Tributario.

Para concluir, que de acuerdo al proyecto de ley el criterio para diferenciar a los trabajadores no es de la naturaleza del vínculo contractual sino la definición de quien asume los riesgos que se corren en el ejercicio de sus actividades y el grado de autonomía laboral que se posee.

Reproduce el artículo 329 del Estatuto Tributario, su decreto reglamentario 3032 de 2013 artículos 1 y 2.

Para concluir, que para clasificar al contribuyente como empleado a la luz de la ley 1607 de 2012, para quienes no se encontraban vinculados mediante una relación laboral, legal reglamentaria, se debía cumplir con la totalidad de los siguientes requisitos:

a.- Actividad por cuenta y riesgo del contratante.

Inicia con la siguiente afirmación. En efecto, a lo primero que debe entenderse si el contribuyente realiza la actividad por cuenta y riesgo del contratante, pues si lo realiza riesgo propio, no puede clasificarse como empleado, salvo el cumplimiento de ciertos requisitos, se refiere a los enlistados en el artículo 1 del decreto 3032 del 2013. Concluye que cuando el contribuyente asume las perdidas producto de su actividad, responda ante terceros por fallas del servicio, posea ingresos que le sean pagados por más de un contratante y tengan costos fijos que representen más del 25 % de los ingresos del año, se entenderá que presta un servicio personal por

cuenta y riesgo del contratante, y en consecuencia no puede ser clasificado como empleado.

b.- No requerir materiales, insumos o equipos especializados.

Lo anterior para concluir que su defendido al realizar una actividad profesional, al requerir materiales e insumos especializados o de maquinaria especializada, no podía ser clasificada como empleado según el oficio nro. 020371 del 2 de agosto de 2016

c.- Mas del 80% de los ingresos provienen de la prestación de servicios personales, ejercicio de profesiones liberales o prestación de servicios técnicos, sobre este particular refiere a lo normado sin que exista ninguna objeción a lo determinado por la administración

Por último, invoca como vicio, infracción del acto administrativo de determinación en las normas sobre las cuales debió fundarse.

Precisando que su poderdante no podía ser calificado como empleado a la luz del artículo 329.

Reitera que su representado asumía las pérdidas monetarias que resultaban de la prestación del servicio, respondía por fallas del servicio ante terceros, que los ingresos provenían de más de un contratante o pagador; que para dicha vigencia fiscal incurría en costos y gastos fijos necesarios para la prestación de los servicios médicos, no relacionados directamente con algún contrato específico, que representan al menos el 25% del total de los ingresos por servicios percibidos por la persona en el respectivo año gravable. Enlista la relación de contratos que tuvo en el año gravable 2015, igualmente la relación de costos y gastos por pago a proveedores, por pago de intereses, de empleados, seguridad privada, arrendamiento, servicios públicos aportes a seguridad social, honorarios, etc.

4.2.2. Finalmente el apoderado itera, que su defendido al asumir las pérdidas monetarias, responder ante terceros por las fallas del servicio, al poseer ingreso por más de un contratante, tener costos fijos que representan más del 25% de los ingresos del año, la utilización de insumos o equipos especializados, queda demostrado que este ejercía para el año gravable 2015 la actividad por su cuenta y riesgo y utilizaba insumos, equipos, personal especializados, por cuanto no era viable clasificarse como empleado.

4.2.3. Deja en evidencia la sujeción de los principios constitucionales en particular el

de EQUIDAD TRIBUTARIA, CAPACIDAD ECONOMICA DE TRIBUTACION que en defecto conllevaría a que la medida se tornara CONFISCATORIA.

4.2.4. Por último, refiere a la sanción por inexactitud, donde manifiesta que los tipos administrativos contenidos en el artículo 647 del estatuto Tributario, vigentes para la época no se adecuan a la infracción endilgada por la administración al contribuyente Pineda Gómez

4.3. PETICIONES

Solicita en primer lugar la revocación de la liquidación oficial de revisión nro 102412019000011 del 23 de abril de 2019 y la resolución del recurso de reconsideración nro 102362020000002 del 16 de abril de 2020 que confirma las actuaciones en sede administrativa

Se restablezca el derecho, declarando la firmeza de la declaración de corrección identificada con formulario nro. 2111641517263 del 26 de junio de 2019, por renta año gravable 2015.

4.4. PRUEBAS

4.4.1 DOCUMENTALES SOLICITADAS

Solicita se arrime al proceso el expediente administrativo donde se profirieron los actos en discusión .

4.4.2 DECLARACION DE PARTE

Solicita que se llame a declarar al contribuyente Mauricio Pineda Gómez, para que declare sobre los servicios prestados y la necesidad de determinar gastos fijos así como la necesidad de utilizar equipos e insumos especializados para el desarrollo de sus labores.

4.4.3 PRUEBA TESTIMONIAL

Que se cite a rendir testimonio a la Sra LINA MARCELA MOSQUERA, quien para el año 2015 trabajaba con el contribuyente en asuntos administrativos, pago de nómina, consecución de insumos médicos, mantenimiento de aparatos. Dicha declaración tiene como fin de explicar la forma como se prestaba el servicio.

V. OPOSICIÓN A LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN

VI.

La litis gravita, en la clasificación establecida por la ley 1607 para personas naturales para el año gravable 2015, se desprende el entuerto de la clasificación del contribuyente OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ determinada en los actos administrativos como empleado, cuando según el apoderado del contribuyente no podía ser clasificado como tal, pero tampoco define cual debería ser su calidad sí como trabajador por cuenta propia u otros, eso sí, mantiene su discusión sobre el sistema de determinación que según el apoderado debía ser la depuración por renta ordinaria tal como lo reflejó en su declaración privada del impuesto sobre la renta año gravable 2015, advirtiéndose entonces como extremos de la discusión los siguientes :

Los problemas jurídicos que se plantea en el presente asunto son los siguientes:

1.-¿El demandante, debía, para efectos tributarios, ser calificado como empleado para su declaración de renta y complementarios personas naturales del año gravable 2015?

2.- ¿La liquidación oficial de revisión nro. 102412019000011 del 23 de abril de 2019, renta personas naturales y la resolución nro. 102362020000002 del 16 de abril de 2020, actos administrativos mediante los cuales la administración tributaria modificó la declaración de renta año gravable 2015, transgrede las normas que alude el accionante como violadas?

3.- ¿Se ajusta a derecho la imposición de la sanción de inexactitud determinada por la administración tributaria a la luz del artículo 647 del Estatuto Tributario vigente para el año gravable 2015?

4.- ¿Viola el artículo 329 del estatuto Tributario principios tales como de equidad, el de capacidad económica de tributación, tornando la disposición en confiscatoria?

Establecidos los problemas jurídicos planteados en la demanda la administración tributaria entrara a probar que los actos administrativos producidos entorno a la responsabilidad tributaria renta personas naturales año gravable 2015, fueron producidos con sujeción a las reglas sustanciales y procedimentales dictadas en el estatuto tributario incluida en este, la ley 1607 de 2012.

La Administración tributaria clasificó al contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ** dentro de la categoría de empleado, debiendo por tanto declarar por el sistema IMAN el impuesto del año gravable 2015 a la luz del artículo 329 del Estatuto Tributario y Decreto

Reglamentario 3032 de 2013 y al unisonó de la jurisprudencia y doctrina tal como se entrará a probar en el presente escrito como sigue:

Es menester para dar alcance a la discusión planteada por el apoderado del contribuyente realizar las siguientes consideraciones de orden fáctico y de orden legal así:

No hay discusión alguna frente al hecho de que el contribuyente OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ, es un Médico cardiólogo.

En virtud de esta calidad profesional, celebró contratos de salud a título personal con diferentes Entidades en el año 2015. En las que se cuenta ALLIANZ SEGUROS DE VIDA, BAVARIA S.A., CAFESALUD MEDICINA PREPAGADA CME SANTILLANA COLMEDICA MEDICINA PREPAGADA, COLSANITA, COMPAÑÍA DE SEGUROS BOLIVAR, EPS Y MEDICINA PREPAGADA SURAMERICANA S.A, GENERALI COLOMBIA, LIBERTY SEGUROS, MAFRE COLOMBIA, NUEVA EPS, SEGUROS DE VISA SURAMERICANA S.A. SERVICIO OCCIDENTAL DE SALUD S.O.S., UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA COOMEVA Y OTROS.

Vistos los antecedentes relacionados con la vigencia fiscal 2015, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determinó que la declaración de renta del año gravable 2015 debía de ser modificada puesto que el contribuyente se encontraba para dicha vigencia inmerso en la categoría de “empleado” de conformidad con el artículo 329 del E.T. (artíc. 10 L.1607/12) -vigente para la época- y por ende debió de liquidar su impuesto por el sistema IMAN para empleados según el artíc. vigente 331 E.T.

Definición plasmada en la liquidación oficial de revisión No.102412019000011 del 2019-104-23 y en la resolución del recurso de reconsideración nro. 10236202000002 de abril 16 de 2020, este ultimo acto administrativo en el cual el contribuyente con ocasión a la presentación de una declaración de corrección nro. 91000625633891 de fecha de 26 de junio de 2019, mediante la cual aceptó parcialmente las glosas objeto de modificación en la liquidación oficial de revisión como es el calculo de ganancias ocasionales y la omisión de ingresos del impuesto básico de renta, corrigió la declaración privada incluyendo los mayores valores aceptados y se redujo la sanción de inexactitud a la mitad con relación a los hechos aceptados.

A lo que la administración aceptó una vez verificada la oportunidad y el pago correspondiente al impuesto, sanciones incluida la sanción reducida.

El apoderado argumenta que no declaró impuesto sobre la renta año gravable 2015, como empleado y por el contrario, se clasificó determinando su renta por el sistema ordinario de tributación.

Para entrar a probar que los actos administrativos proferidos por la administración tributaria están ajustados derecho es menester reproducir la norma que así lo acredita:

“ARTÍCULO 329. CLASIFICACIÓN DE LAS PERSONAS NATURALES. < Para efectos de lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, las personas naturales se clasifican en las siguientes categorías tributarias: a) Empleado; b) Trabajador por cuenta propia. Se entiende por empleado, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación. Los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, serán considerados dentro de la categoría de empleados, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades (...)

PARÁGRAFO. Las personas naturales residentes que no se encuentren clasificadas dentro de alguna de las categorías de las que trata el presente artículo; las reguladas en el Decreto 960 de 1970; las que se clasifiquen como cuenta propia pero cuya actividad no corresponda a ninguna de las mencionadas en el artículo 340 de este Estatuto; y las que se clasifiquen como cuenta propia y perciban ingresos superiores a veintisiete mil (27.000) UVT seguirán sujetas al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el Título I del Libro I de este Estatuto únicamente” .

A su vez el Decreto 3032 de 27 de diciembre de 2013, reglamenta y define la

condición de empleado dentro los 3 siguientes conjuntos, como sigue:

Artículo 2°. Empleado. Una persona natural residente en el país se considera empleado para efectos tributarios si en el respectivo año gravable cumple con uno de los tres conjuntos de condiciones siguientes:

1.-Conjunto 1:

Sus ingresos brutos provienen, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de una vinculación laboral o legal y reglamentaria, independientemente de su denominación.

2.- Conjunto 2:

a). Sus ingresos brutos provienen, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica, mediante una vinculación de cualquier naturaleza, independientemente de su denominación, y

b). No presta el respectivo servicio, o no realiza la actividad económica, por su cuenta y riesgo, de conformidad con lo previsto en el artículo anterior.

3.- Conjunto 3:

a). Sus ingresos brutos provienen, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica, mediante una vinculación de cualquier naturaleza, independientemente de su denominación, y

b). Presta el respectivo servicio, o realiza la actividad económica, por su cuenta y riesgo, de conformidad con lo previsto en el artículo anterior, y

c). No presta servicios técnicos que requieren de materiales o insumos especializados, o maquinaria o equipo especializado, y

d). El desarrollo de ninguna de las actividades señaladas en el artículo 340 del Estatuto Tributario le genera más del veinte por ciento (20%) de sus ingresos brutos, y

e). No deriva más del veinte por ciento (20%) de sus ingresos del expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, al por mayor o al por menor; ni de la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.

Nótese que tanto el artículo 329 como el Decreto 3032 de 27 de diciembre de 2013 que reglamenta el Estatuto Tributario, específicamente los relacionados con los artículos 329, 330, 332 y 339, y singularmente el numeral segundo, establece los requisitos en tres categorías necesarios para considerar que una persona pertenece a la categoría de empleado.

Tanto en la liquidación oficial de revisión como en la Resolución del recurso de reconsideración la administración concluyo de manera acertada: “De lo anteriormente reseñado, para la Dian surge como conclusión inequívoca que el contribuyente para el año 2015 se encontraba en la categoría de empleado, según lo establecido en el artículo 10 de la ley 1607 de 2012 puesto que prestaba servicios profesionales mediante el ejercicio de una profesión liberal como médico especialista “

Obsérvese que dentro del conjunto 3 reproducido se distingue, en la categorización como empleado, por un lado quien presta servicios de manera personal, en las que se incluyen sin duda las profesiones liberales, con las que se cuenta la práctica de la medicina, que en su desarrollo se hacia por su cuenta y asumía los riesgos derivados de la actividad medica sin importar, el uso de materiales o insumos especializados o de maquina o equipo especializado, pues tal condición es propia única y exclusivamente para los servicios técnicos.

El contribuyente anuncia en el RUT, a folio 3 del expediente administrativo como actividad económica principal y única la identificada con el código 8621 que de acuerdo a la resolución 000139 de noviembre de 2012 se denomina “actividades de practica medica sin internación” No hay discusión sobre la actividad profesional como médico cardiólogo, actividad incluida dentro de las profesiones liberales, en suma, de administrador de su actividad económica en el campo de la salud.

El acto de definición sobre la prestación de servicios de manera personal precisa: “

Para este efecto de la prestación personal, la norma no establece que el servicio sea prestado de forma directa o indirecta, pues lo esencial es que, la persona obligada a prestar el servicio o que ejerza la actividad económica, sea persona natural y es a ella a quien se le realicen los pagos por el servicio prestado, independientemente de su naturaleza e indistintamente de la forma en que se pacte el servicio, de la denominación de la remuneración, o de los elementos o maquinaria utilizada para su prestación. En otras palabras, en el tema aquí estudiado, la calidad de empleado, no desaparece por el hecho de que la persona, utilice en su labor otra u otras fuerzas laborales, como por ejemplo los empleados”

Adicionalmente en el acto de definición de la administración tributaria en cuanto al quantum ingresos como requisito adicional para calificarse como empleado señaló: “ Con relación al requisito de que el 80% de los ingresos provengan de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica se encuentra demostrado en la actuación administrativa que los honorarios percibidos por el contribuyente en el año 2015 provienen de su actividad como profesional de la medicina y dicha actividad económica superan el límite, mas exactamente en un 90.26%, ya que para ello no se debe tener en cuenta los ingresos complementarios de ganancias ocasionales como lo pretende el contribuyente para desvirtuar este requisito “

Dentro de los cálculos propuestos por el contribuyente, en relación con los ingresos, en sede administrativa y que hoy recoge su apoderado en sede judicial de manera equivocada, se tiene:

Calculo informado por el contribuyente:

INGRESOS AÑO GRAVABLE 2015		
CONCEPTO	VALOR	PORCENTAJE
Retiro de cesantías	68.178.000	7.3%
Honorarios	634.231.000	68.0%
Intereses y rendimientos financieros	1.145.555	0.12%
Adición de ingresos	8.586.600	0.92%
Enajenación de activos fijos poseídos por más de dos años	220.146.000	23.6%
TOTAL	932.287.155	100%

Calculo correcto usado por la administración para determinar el ingreso, su porción 80% 0 más, para efectos de clasificarlo como empleado, como sigue:

INGRESOS AÑO GRAVABLE 2015		
CONCEPTO	VALOR	PORCENTAJE
Retiro de cesantías	68.178.000	9.57%
Honorarios	634.231.000	89.06%
Intereses y rendimientos financieros	1.145.555	0.16%
Adición de ingresos (honorarios)	8.586.600	1.20%
TOTAL	712.140.555	100%

Se advierte entonces que solo por los honorarios superó la porción legal (80%) para ser calificado como empleado, en un porcentaje igual a 90.26%

Este cálculo tiene como soporte el contenido literal del artículo 4 del Decreto 3032 de 2013, que reglamenta los ingresos base para efectos de la clasificación.

El tenor literal de la norma consagra:

ARTÍCULO 4o. INGRESOS A CONSIDERAR PARA LA CLASIFICACIÓN. Para efectos de calcular los límites porcentuales establecidos en el artículo 329 del Estatuto Tributario y efectuar la clasificación en las categorías de contribuyentes a las que se refiere el presente decreto, no se tendrán en cuenta las rentas sometidas al régimen del impuesto complementario de ganancias ocasionales, ni las provenientes de enajenación de activos fijos poseídos por menos de dos (2) años.

(...)

Sin lugar a dudas la clasificación derivada del artículo 329 reglamentada por el decreto 3032 de 2013, en particular a lo previsto en el conjunto 3 que estima los requisitos que debe recoger una persona natural para tratarse como empleado compromete imparitadamente al contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ** por la vigencia de 2015, visto el examen administrativo que fuera objeto en sede administrativa para enlistarlo en la calidad de empleado en virtud de la categorización que lo obliga por el cumplimiento de los requisitos en cuestión.

Objeto de control de legalidad ante la jurisdicción contenciosa administrativa surtió el artículo 329, el artículo 2, conjunto 3 del decreto 3032 de 2013, decisión judicial que sin lugar a dudas desata cualquier discusión que pueda generarse para la clasificación de empleado, que trajo consigo la ley 1607 de 2012.

Se trata de la sentencia radicada con el nro. 11001-03-27-000-2016-00012-00 (22362) Magistrado ponente Milton Chaves García.

De lo dispuesto en el artículo 329 se puede establecer que el legislador, para efectos de la determinación del régimen del impuesto de renta de las personas naturales, distinguió tres categorías de personas:

(i) Los “empleados”, categoría que incluye a quienes derivan la mayor parte de sus ingresos (80%) de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación (inciso 1°), así como a aquellos que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado (inciso 3°),

(ii) Los “trabajadores por cuenta propia”, que corresponde a las personas naturales que perciben sus ingresos de las actividades enlistadas en el artículo 340 ET, y

(iii) Otras personas, que no reúnen los requisitos para clasificarse en los dos grupos anteriores, que comprende: las reguladas en el Decreto 960 de 1970, las que se clasifiquen como cuenta propia pero cuya actividad no corresponda a ninguna de las mencionadas en el artículo 340, y las que se clasifiquen como cuenta propia y perciban ingresos superiores a 27.000 UVT

Conforme lo anterior, es claro que el legislador sí incluyó en la categoría de empleados a algunas personas naturales que perciben sus ingresos del desarrollo de actividades por cuenta y riesgo propio, pues incluyó expresamente en dicha categoría a quienes ejercen profesiones liberales o que presten servicios técnicos.

Por ende, las categorías legales señaladas no corresponden en todo a una división estricta entre quienes **obtienen ingresos derivados de una actividad personal por cuenta y riesgo propio, o por cuenta y riesgo ajena, ya que la propia ley incluyó dentro de la categoría de empleados a quienes desarrollan profesiones liberales, por cuenta propia.** No le asiste razón entonces al actor al considerar dicha división como el criterio para diferenciar las categorías, ya que el

propio legislador, según el texto de la ley finalmente aprobado, no acogió enteramente dicho criterio.

En la medida en que se distinguen en la norma las tres categorías señaladas, se entiende que la norma reglamentaria busca determinar los requisitos específicos aplicables a cada grupo de personas, con el fin de precisar quiénes se encuentran sometidos a los diferentes métodos de determinación de la renta, según la categoría a la que pertenecen.

Lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 3032 de 2013 apunta a fijar los requisitos necesarios para considerar que una persona pertenece a la categoría de empleado. Así, los dos primeros conjuntos aluden a quienes desarrollan una actividad por cuenta ajena (en virtud de vínculo laboral o legal y reglamentario, o de otro tipo).

En cambio, el conjunto 3 se refiere a quienes realizan una actividad económica por su cuenta y riesgo, diferentes a las contempladas en el artículo 340 ET, y no utilizan en su actividad materiales técnicos o insumos especializados.

Este último grupo corresponde a quienes desarrollan una profesión liberal, o prestan servicios técnicos que no requieren la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado al que alude el inciso 3 del artículo 329 arriba transcrito. En el texto se destaca una diferencia: mientras que el artículo 329 alude directamente a las “profesiones liberales”, el numeral 3 del artículo 2 del decreto demandado se refiere en general a “una actividad económica”, independientemente de su denominación.

La referencia a las “actividades económicas” en general, tomadas aisladamente, no corresponde a las mismas profesiones liberales, en tanto que las segundas solo aluden a ciertas actividades intelectuales, que suponen la realización de estudios de educación superior, según lo definió el propio decreto en su artículo 1[6]. Las actividades económicas en general, no se limitan a las realizadas en virtud de las denominadas profesiones liberales, pues es claro que existe un conjunto de actividades económicas personales que no califican como tales.

No obstante, una lectura simultánea de los requisitos del conjunto 3 (norma demandada), con el inciso 3 del artículo 329 ET, lleva a concluir que este conjunto

se refiere a (i) las personas que desarrollan actividades propias de profesiones liberales, y (ii) a quienes prestan servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, que no ejercen profesiones liberales. La alusión a ambos grupos de personas no corresponde a la noción de profesiones liberales, pues incluye a otros, pero no se extiende más allá de las personas a las que el propio artículo 329 ET, en su inciso tercero, califica como empleados.

Así, la alusión a “actividades económicas” que hace el literal a) de la norma demandada pretende abarcar tanto a quienes desarrollan profesiones liberales, como a quienes llevan a cabo una actividad económica por su cuenta y riesgo que consiste en la prestación de servicios técnicos, grupo de personas a quienes alude el inciso tercero del artículo 329 ET. Es claro que el reglamento no requería mencionar solo a las profesiones liberal, sino que también debía mencionar a quienes, no perteneciendo a las profesiones liberales, también habían sido definidos como empleados en el inciso 3 del artículo 329 ET (“... o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado ...”).

Atendiendo las anteriores premisas, se concluye que el Gobierno Nacional no excedió la facultad reglamentaria, al determinar los requisitos correspondientes al grupo de personas del conjunto 3 contenido en el artículo 2 del Decreto 3032 de 2013, pues allí se refiere a quienes fueron incluidos por la propia ley tributaria en la categoría de empleados, según lo dispuesto en el artículo 329 ET, incorporado por la Ley 1607 de 2012. No puede entenderse que la norma alude en general a “actividades económicas” sin distinción alguna, comoquiera que esta expresión, en este caso (tal como se consigna en el literal a) de los requisitos del conjunto 3), busca referirse de manera específica tanto a las profesiones liberales, como a quienes prestan servicios técnicos, y son definidos desde la ley como empleados para efectos tributarios.

En este orden de ideas, la Sala encuentra que en el presente caso no se presentó una extralimitación en el ejercicio de las facultades de reglamentación, pues no hay una extensión indebida de la definición del término empleado contenida en el artículo 329 del Estatuto Tributario Nacional, incorporado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, en tanto que se entiende que el aparte demandado alude al conjunto de profesionales liberales, y personas que prestan servicios técnicos, que fueron expresamente incluidos por el legislador como “empleados”, según

voces del inciso 3 de la norma reglamentada.

En consecuencia, la Sala declarará la legalidad del numeral 3° del artículo 2° del Decreto 3032 de 2013, bajo el entendido que esta norma hace alusión al conjunto de profesiones liberales y personas que prestan servicios técnicos, quienes fueron expresamente incluidos por el legislador como empleados para efectos tributarios de conformidad con lo dispuesto en el artículo 329 del Estatuto Tributario, incorporado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012.”

No sobra agregar la intervención del Ministerio de Hacienda y crédito público en el proceso judicial reproducido que en esencia hace parte de la motivación de la decisión judicial, como sigue:

“Por lo anterior, quienes presten servicios en desarrollo de profesiones liberales serán considerados empleados, sin importar si prestan dichos servicios por su cuenta y riesgo o no: si prestan sus servicios por cuenta y riesgo del contratante, pertenecerán al conjunto 2, mientras que, si lo hace por cuenta y riesgo propias, pertenecerán al conjunto 3, cumplidas la totalidad de las condiciones establecidas en el numeral 3 del artículo 2 del Decreto 3032 de 2013.

Las condiciones establecidas en el conjunto 3 (norma demandada) son propias del ejercicio independiente de las profesiones liberales, y son un desarrollo lógico del inciso tercero del artículo 329, en el entendido de que estas personas desarrollan su actividad por cuenta y riesgo propio. Por ello, la norma demandada es un ejercicio legítimo de la potestad reglamentaria del Estado, y colma la necesidad de reglamentación de dicho inciso tercero, dándole seguridad jurídica a quienes desarrollan profesiones liberales.”

Providencia judicial que permite concluir que para el caso del contribuyente Dr. **OSCAR PINEDA GOMEZ** médico especialista (cardiólogo), profesión liberal que ejercía su actividad económica por su cuenta y riesgo de los que derivaba unos ingresos superiores al 80%, exactamente en un 90.26%, le era imperativo a la luz del artículo 329, artículo 2 numeral 3 del Decreto 3032 de 2013, incluirse en la categoría de empleado.

Con sentencia del tribunal de Caldas, con radicado Nro . 17001-23-3 -000-2017-00707-00 del 01 de noviembre de 2019, en un caso similar al que se dilucida hoy, sobre la condición de empleado en materia tributaria a la luz de la ley 1607 de

2012 artículo 329, artículo 2 numeral 3 del decreto 3032 , precisó :

“De las normas expuestas queda claro en primer lugar que, empleado es toda persona natural cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un 80% de la prestación de servicios de manera personal; o de la realización de una actividad por cuenta y riesgo propio mediante una vinculación de cualquier naturaleza. Así como, de conformidad con el conjunto 3, contenido en el artículo segundo del Decreto 3032 de 27 de diciembre de 2013, las condiciones para ser empleado también se extienden, entre otras, a que preste el respectivo servicio, o realice la actividad económica, por su cuenta y riesgo, de conformidad con lo previsto en el artículo precedente.”

Con sentencia 2018-00280-00 del 19 de septiembre de 2019 el Tribunal Administrativo de Caldas, con ponencia del Dr Augusto Morales Valencia ,en un caso similar conceptuó en relación con la actividad relacionada con la profesión liberal y la prestación de servicios técnicos como sigue: “

En efecto, la norma califica como “empleado”, además de quienes realicen una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, los que se hallen en una de las siguientes situaciones: (i) las personas naturales que presten servicios personales en desarrollo de profesiones liberales y (ii) las que prestan servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado.

En el sub lite, la DIAN considera que el accionante ARIAS LÓPEZ puede catalogarse como “empleado” a partir de la primera hipótesis, por el ejercicio de la profesión liberal de Ingeniero de Minas en su actividad de interventor, sin tener ninguna cabida en el procedimiento tributario la segunda de las previsiones legales, puesto que la clasificación como empleado hace relación con la prestación de servicios técnicos, por lo que los argumentos en este sentido carecen de pertinencia o relevancia en el análisis de la sala.

La anterior conclusión se desprende de la redacción de la norma que contiene la conjunción “o”, lo que implica que solo una de las dos (2) condiciones debe cumplirse para atemperarla a la categoría de “empleado”, y no ambas (conurrencia), como lo interpreta el demandante. Por otra parte, el Decreto 3032 de 2013, reglamentario del Estatuto Tributario, profundiza en lo que ha de

entenderse por empleado y el ejercicio de una profesión liberal, lo que permite concluir con mayor firmeza, que el ejercicio de una profesión liberal difiere en grado sumo de aquellos denominados servicios técnicos:

“Artículo 1°. Definiciones. Para efectos del presente decreto, se entiende por:

Servicio personal: Se considera servicio personal toda actividad, labor o trabajo prestado directamente por una persona natural, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.

Profesión liberal: Se entiende por profesión liberal, toda actividad personal en la cual predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se requiere:

1. Habilitación mediante título académico de estudios y grado de educación superior; o habilitación Estatal para las personas que sin título profesional fueron autorizadas para ejercer.

2. Inscripción en el registro nacional que las autoridades estatales de vigilancia, control y disciplinarias lleven conforme con la ley que regula la profesión liberal de que se trate, cuando la misma esté oficialmente reglada. Se entiende que una persona ejerce una profesión liberal cuando realiza labores propias de tal profesión, independientemente de si tiene las habilitaciones o registros establecidos en las normas vigentes. **Servicio técnico:** Se considera servicio técnico la actividad, labor o trabajo prestado directamente por una persona natural mediante contrato de prestación de servicios personales, para la utilización de conocimientos aplicados por medio del ejercicio de un arte, oficio o técnica, sin transferencia de dicho conocimiento. Los servicios prestados en ejercicio de una profesión liberal no se consideran servicios técnicos” /Resaltados de la sala/. “

El actor deja inferir como excluyente para clasificar al contribuyente como empleado **el hecho que haga uso de maquinaria y equipo especializado, es claro, el condicionamiento legal solo es para prestadores de servicios técnicos, no para los que ejerzan profesiones liberales**, habida cuenta, no sobra precisar que los profesionales de la salud requieren, sin duda la utilización de equipos y de insumos para la practica médica, el ejercicio especializado de

cualquier disciplina medica requiere de equipos e insumos que se tornan soporte para la evaluación médica y posterior diagnóstico, circunstancia que no puede desnaturalizar el concepto de empleado dirigido a los prestadores de servicios profesionales (profesiones liberales), tal como lo precisa la jurisprudencia que antecede, cuando expresa: “ los servicios prestados en el ejercicio de una profesión liberal no se consideran servicios técnicos . “

Conclusión las disposiciones estudiadas referidas al concepto de empleado para efectos de declarar renta año gravable 2015 se sujetaban al hecho que se tratara de personas naturales que obtuvieran sus ingresos al ejercer una profesión liberal, sin importar si utiliza materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado ya que esto es predicable sólo para los servicios técnicos y sin que tampoco haya necesidad de entrar a calificar la asunción de riesgos, pues como se ve, sólo se exigió para los profesionales liberales el que obtuvieran ingresos en el porcentaje allí indicado para estar inmersos como “empleados”.

Es decir, que el legislador categorizó a quienes obtuvieron sus ingresos en un porcentaje igual o más del 80% del desempeño y ejercicio de una profesión liberal en un año gravable determinado, como empleado, sin más requisitos que estos dos.

En cuanto a la determinación del impuesto de renta para las personas naturales que en atención al artículo 329 se clasificaran como “empleados”, disponía el “ARTÍCULO 330. SISTEMAS DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS PARA PERSONAS NATURALES EMPLEADOS. El impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de empleados de conformidad con el artículo 329 de este Estatuto, será el determinado por el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I de este Estatuto, y en ningún caso podrá ser inferior al que resulte de aplicar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) a que se refiere este Capítulo. El cálculo del impuesto sobre la renta por el sistema ordinario de liquidación no incluirá los ingresos por concepto de ganancias ocasionales para los efectos descritos en este Capítulo”.

Bajo las disposiciones en cita, es claro que las personas naturales contribuyentes del impuesto sobre la renta al cumplir con el presupuesto legal para clasificarse como empleado, debía auto determinarse la renta tanto por el sistema ordinario como por el impuesto Mínimo alternativo Nacional IMAN, resultado del ejercicio

debía tomar como impuesto el que arrojara un mayor valor a pagar, situación que en el caso particular debió regir la declaración de renta del contribuyente **PINEDA GOMEZ**, por la vigencia fiscal 2015, no obstante el contribuyente por considerar que solo le obligaba ajustarse al sistema ordinario de tributación para personas naturales, dejó a un lado su obligación de calcular el impuesto por el mecanismo alternativo IMAN, el cual arrojaba de manera significativa un mayor valor a pagar por impuesto y de esta manera realizar una aportación al **ESTADO** por este concepto menor, causando un detrimento en el recaudo tributario.

Sobre el particular el artículo 7º del Decreto 3032 de 2013 contiene lo siguiente:

“Comparación en el sistema de determinación del impuesto sobre la renta para los empleados. Para efectos de determinar el Impuesto sobre la Renta de las personas naturales residentes en el país clasificadas en la categoría tributaria de empleados, se comparará el monto de impuesto calculado por el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I del Estatuto Tributario, con el monto del Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) a que se refiere el Título V del Libro I del mismo Estatuto. Cuando el monto calculado mediante el sistema ordinario resulte igual o superior al cálculo del IMAN, el Impuesto sobre la Renta del periodo será el determinado por el sistema ordinario. Cuando el monto de impuesto calculado mediante el sistema ordinario resulte inferior al monto calculado mediante el IMAN, el Impuesto sobre la Renta del periodo será el correspondiente al cálculo del IMAN”.

Como bien lo dijo el Consejo de Estado al analizar la legalidad de los decretos 099 y 1078 de 2013, Sentencia del 11 de marzo de 2015, Radicación: 110010327000201300022-00 (20185), Acumulado con el expediente 110010327000201300011-00 (20004), C.P.Hugo Fernando Bastidas Bárcenas:

“(…)

La reforma tributaria del 2012 tuvo como fin, en efecto, eliminar las distorsiones e inequidades en el tratamiento tributario dado a los trabajadores que, independientemente del tipo de vinculación contractual, gozaban de similares condiciones respecto de la asunción de los riesgos que se corren en el ejercicio de las actividades para las que fueron contratados y en el grado de autonomía laboral que poseen.

Por lo mismo, tienen similar capacidad económica que la de los trabajadores que perciben ingresos originados en un vínculo laboral, o legal y reglamentario.

Según la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012, la iniciativa legislativa tenía como principal objetivo la generación de empleo y la reducción de la desigualdad. Que, para esto, la propuesta buscaba mejorar la distribución de la carga tributaria y así favorecer a los contribuyentes de menores ingresos y facilitar la inclusión de la población más vulnerable a la economía formal.

El proyecto de ley destaca que «las modificaciones presentadas en el impuesto de renta a las personas naturales buscan generar un sistema impositivo más progresivo, con la premisa de que aquellos que más ganan tengan una tasa efectiva de tributación más alta que aquellos que menos ganan, y de esta manera lograr una mejora en la equidad y redistribución de las cargas fiscales de las personas».

La obligación fiscal del contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ**, era determinar su capacidad contributiva por el sistema del IMAN tal como lo estableció el artículo 330 vigente para la época y el 331 ibídem:

“Artículo 330. Sistemas de determinación del impuesto sobre la renta y complementarios para personas naturales empleados. El impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país, clasificadas en la categoría de empleados de conformidad con el artículo 329 de este Estatuto, será el determinado por el sistema ordinario contemplado en el Título I del Libro I de este Estatuto, y en ningún caso podrá ser inferior al que resulte de aplicar el Impuesto Mínimo Alternativo Nacional -IMAN- a que se refiere este Capítulo. El cálculo del impuesto sobre la renta por el sistema ordinario de liquidación, no incluirá los ingresos por concepto de ganancias ocasionales para los efectos descritos en este Capítulo.

Artículo 331. Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para personas naturales empleados. El Impuesto Mínimo Alternativo Nacional (IMAN) para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados, es un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, el cual no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el artículo 332 de este Estatuto. (...)”

No es procedente entonces que el apoderado del contribuyente manifieste que el médico **OSCAR MAURICIO PINEDA** tribute en una categoría distinta a empleados, dado que, no puede enmarcarse en la categoría de empleado por cuenta propia por que esta categoría prevé unos ingresos que provengan en una porción igual o superior al 80% de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el capítulo II del título V del libro 1 del Estatuto Tributario, las enlistadas en la tabla contenida en el artículo 340 del Estatuto Tributario. En dichas actividades no encaja la actividad médica, circunstancia que de plano era necesario descartar. Ahora tampoco era posible clasificarlo en aquellos que por residuo no pudieron ubicarse en las categorías anteriores de empleado y de trabajador por cuenta propia.

El contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA**, desarrolla actividades por cuenta propia diferentes a las que taxativamente señala el artículo 340 del E.T.. y sus ingresos por la vigencia fiscal de 2015 están por debajo de 27.000 UVT; en cuanto a la categoría de “otros”, se itera es una categoría de orden residual, es decir que si efectivamente no se enmarcaba en la categoría de “empleados” debía acudir a las otras categorías; sin embargo en este caso no procedía descartar la categoría de empleado, pues tal como ya fue señalado, la situación fiscal en el año 2015 del contribuyente actor, se enmarca en el inciso segundo del artículo 329 pues obtuvo sus ingresos en más de un 80% del ejercicio de la prestación de servicios de una profesión liberal.

Así lo explicó didácticamente la DIAN, como igualmente lo expuso la Liquidación Oficial, en el oficio 885 del 31-07-2014 del que vale la pena traer a colación el siguiente aparte:

“ Oficio 885 31-07-2014

1. Categorías para definir el régimen del Impuesto sobre la Renta para personas naturales residentes en Colombia.

De conformidad con el artículo 329 del Estatuto Tributario, las personas naturales residentes en el país se clasifican en una de las siguientes categorías tributarias:

Empleado, trabajador por cuenta propia y otros contribuyentes.

A continuación, se expone algunos criterios establecidos en artículo 329 del Estatuto Tributario y los Decretos que lo reglamentan, para efectos de establecer dicha clasificación.

EMPLEADO

Si usted responde en forma afirmativa cualquiera de las siguientes preguntas, usted pertenece a la categoría de EMPLEADO:

Pregunta	SI	NO
----------	----	----

1.- El 80% o más de sus ingresos brutos provienen de una profesión liberal ejercida mediante una relación laboral, legal, contractual o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

2. El 80% de sus ingresos brutos provienen de la prestación de un servicio personal ejecutado en razón de una relación laboral, legal, y reglamentaria o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

3. El 80% o más de sus ingresos brutos provienen de la prestación de un servicio técnico que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, y la realiza mediante una relación laboral, legal, contractual o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

4. El 80% o más de sus ingresos brutos proviene de la realización de alguna actividad económica diferente de las enumeradas en el Artículo 340 del E.T.

5. El 80% o más de sus ingresos brutos proviene de una profesión liberal más la prestación de un servicio personal y la prestación de un servicio técnico que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, y los anteriores servicios los presta con ocasión de una relación laboral, legal, contractual o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

6. El 80% o más de sus ingresos brutos proviene de una profesión liberal más la prestación de un servicio personal.

7. El 80% o más de sus ingresos brutos proviene de una profesión liberal más la prestación de un servicio técnico que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, y la realiza mediante una relación laboral, legal, contractual o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

8. El 80% o más de sus ingresos brutos proviene de la prestación de un servicio personal más la prestación de un servicio técnico que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, y los presta con ocasión de una relación laboral, legal, contractual o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

Para el caso analizado, la respuesta es positiva innegablemente en los numerales 1 y 4, de ahí que no tiene cabida el que se calificase en la categoría de otros, pues se reitera, esta última es de carácter residual, no teniendo, por tanto, razón de ser hacer el análisis sobre esta última calificación residual.

(...)."

Respecto de la categoría tributaria de empleados, la DIAN al interpretar el citado artículo 329 señaló los criterios para pertenecer a una u otra, así, en el caso de la categoría de empleados, se señaló que pertenecen a ella las personas naturales que en el año o periodo gravable :

"...

- El 80% o más de sus ingresos brutos provienen de una profesión liberal ejercida mediante una relación laboral, legal, contractual o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

- El 80% de sus ingresos brutos provienen de la prestación de un servicio personal ejecutado en razón de una relación laboral, legal, y reglamentaria o de cualquier naturaleza independientemente de su denominación.

Circunstancias que no fueron desvirtuadas dentro del proceso tributario agotado en sede administrativa, todos los elementos probatorios recaudados conduce a estimar la relación íntima en la ejecución de los contratos del contribuyente **PINEDA GOMEZ** en su condición de médico especialista, calificación que le permitió acceder a la contratación de los servicios prestados a las diferentes

entidades del sector público y privado en esta materia, de lo contrario dada la connotación especial del contratista (médico especialista) y la naturaleza de la relación contractual no le hubiese sido posible acceder a los mismos.

Para el caso particular, tenemos hechos probados y sobre los que no hay discusión alguna, tales como:

- El contribuyente es un médico cardiologo tal como lo afirmó en sede administrativa y en la jurisdiccional en la demanda. En el Registro único tributario “RUT” registró su actividad como la 8121” actividades de la práctica médica” (folio 4).
- Igualmente se encuentra probado que, en el año 2015, el contribuyente suscribió a título personal con diferentes entidades de salud EPS, medicina prepagada compañías aseguradoras en virtud de su título profesional de medico cardiólogo,

Es indudable que las EPS, las compañías de medicina prepagada, las aseguradoras, la universidad nacional celebraron los contratos con el contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ** en virtud de su calidad de médico especialista en cardiología en consecuencia, ejerció efectivamente su actividad como médico especialista en la prestación personal de servicios inherentes a esta profesión liberal de la medicina y en la cual predominó el ejercicio del intelecto.

Suma, lo anterior, que, al momento de hacer la retención al contribuyente, según los certificados de retención, los agentes retenedores practicaron la retención bajo el concepto de honorarios y no de servicios, puesto que el contribuyente ofreció el ejercicio de su profesión liberal y no simplemente unos servicios.

Concepto este ratificado en la facturación que expidió el contribuyente en el año 2015.

Quiere decir lo anterior, que no hay duda que los ingresos obtenidos de los diferentes contratos celebrados por el contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ** tuvieron como objeto principal, la prestación de los servicios del ejercicio de su profesión liberal como médico especialista.

El hecho de que haya asumido los costos y gastos que implicó la ejecución de los contratos como fue los servicios administrativos, nominas, pago de insumos mantenimiento de equipos, de pago de otros profesionales, asumiera riesgos frente a terceros por fallas del servicio, asumiera perdidas en el ejercicio profesional, que tuviera contratos con más de un contratante o pagador tampoco le resta a la categoría de empleado, pues en la ley, se calificó como tal a quienes derivaran sus ingresos del ejercicio de una profesión liberal.

Tampoco tiene cabida el que se argumente que **OSCAR MAURICIO PINEDA**, asumió los riesgos en la ejecución de los contratos que estructuró en el año 2015, pues no sólo esto lo tenía que hacer necesariamente para la contratación sino que el asumir los riesgos por fallas del servicio, asumir las perdidas, son presupuestos implícitos en el ejercicio de cualquier profesión liberal.

Sin reserva alguna es de afirmar que el contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA**, sí ejecutó una actividad o servicio personal de la profesión liberal de la medicina en el 2015, pues se enmarcó indubitablemente en ello según fue definido por el artículo 1.2.1.20.4 del Decreto Unico Tributario “DUT :

“Profesión liberal: Se entiende por profesión liberal, toda actividad personal en la cual predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se requiere: (...)”.

Queda por tanto demostrado que el contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ** identificado con c.c. 71.623.477 se categorizó como “empleado” según lo previsto por el legislador tributario y por tanto el régimen de rentas que debió regir su situación fiscal en el año 2015 era el sistema del IMAN tal como ya fue analizado.

VIOLACIÓN A PRINCIPIOS DE ORDEN CONSTITUCIONAL

Deja en evidencia la sujeción de los principios constitucionales en particular el de EQUIDAD TRIBUTARIA, CAPACIDAD ECONOMICA DE TRIBUTACION que en defecto conllevaría a que la medida se tornara CONFISCATORIA.

Con respecto a la expedición de la ley 1607 de 2012 , en particular en lo que se refiere a los sistemas de determinación de la renta que aplicarían para los años gravables 2013 y siguientes es menester acudir a principios tales como la libertad de configuración de los

impuestos a cargo del congreso de la republica y al control de legalidad y de constitucionalidad ejercido por las altas cortes .

Sentencia C-875/05

Independientemente del reconocimiento de la citada libertad, resulta indiscutible que en un Estado Social de Derecho (C.P. art. 1º), sujeto a la separación de las funciones del poder público, en aras de garantizar la eficacia normativa del principio de interdicción de la arbitrariedad, cada autoridad del Estado debe cumplir dichas funciones respetando los límites trazados por el ordenamiento constitucional (C.P. arts. 6º, 113 y 122). Así las cosas, si bien al Congreso de la República le corresponde desarrollar la política económica y social del Estado, en particular en cuanto se refiere al señalamiento de la política impositiva, la misma debe tener lugar dentro de los parámetros establecidos en la Constitución

Desde esta perspectiva, la Corte ha reconocido que al legislador en materia tributaria le asiste “una atribución genérica que incluye, desde luego, el ejercicio de todas aquellas competencias inherentes al objeto de la misma, tales como establecer las clases de tributos y sus características, precisar cuáles son los hechos gravables, contemplar las tarifas aplicables, señalar la fecha a partir de la cual principiarán a cobrarse y prever las formas de recaudo, los intereses y las sanciones correspondientes, entre otros aspectos”⁵. De donde resulta que, a juicio de esta Corporación, acudiendo a lo previsto en los artículos 150-12, 338 y 363 de la Carta Política, no sólo le corresponde al legislador determinar quiénes son los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los tributos, sino también a quiénes se debe cobrar dicho tributo y a quiénes no, precisando el método o sistema para adelantar su recaudo. “

Sr Magistrado hay que desestimar la pretensión del demandante sostenida con el argumento que los artículos que contienen el sistema de determinación de la rentas introducido por la ley 1607 de 2012 violan los principios constitucionales que rige para el sistema de tributación nacional, por una razón muy sencilla que nos releva de hacer mayor pronunciamiento y ella dice relación a la sentencia de constitucionalidad de la corte constitucional C465 del 09 de julio de 2014, C 492 de 2015, esta última en donde se declaró la legalidad del artículo 10 de la precitada ley a partir del estudio de estos principios mencionados y demás pronunciamientos judiciales que han dejado incólume la ley 1607 de 2012 que , como lo sabe muy bien el demandante cierra toda discusión posible entre la norma y el ordenamiento constitucional.

V.- SANCION DE INEXACTITUD

La sanción por inexactitud impuesta al contribuyente PINEDA GOMEZ, se origina

por la clasificación como empleado y en efecto la determinación del sistema al Impuesto Mínimo alternativo Nacional — IMAN, que debía haber liquidado el contribuyente en su declaración de renta vigencia fiscal 2015.

La Dirección seccional de Impuestos de Manizales clasifica al contribuyente como empleado, con lo cual se genera y obtiene un menor valor a pagar en el impuesto de renta en su favor y en detrimento del recaudo nacional

La administración tributaria impone sanción por inexactitud al contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ** por no haber aportado por concepto de impuesto lo que le correspondía en su calidad de empleado, donde le obligaba a determinar su valor a pagar por el sistema de determinación impositiva denominada IMAN a la luz del artículo 329 del Estatuto Tributario, Decreto reglamentario 3032 de 2013, al unísono de la jurisprudencia y doctrina reproducida

La categorización del contribuyente como empleado, para efectos de su declaración de renta año gravable 2015 se originó en la actividad administrativa de la administración tributaria que culminó con la determinación oficial de el pago de un mayor valor por concepto de impuesto a la renta año gravable 2015. .

Con relación a la sanción por inexactitud, el artículo 647 del Estatuto Tributario vigente para el año gravable 2015 dispone lo siguiente:

"Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos de datos o factores falsos equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive **un menor impuesto o saldo a pagar**, o un mayor saldo a favor para contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

Lo que en este punto corresponde establecer es sí, en este caso, existe o no una diferencia de criterios entre la DIAN y el demandante en virtud de la cual se exonere a éste de su imposición y consecuente pago:

De lo que se ha expuesto se puede concluir lo siguiente:

i) el demandante presentó su declaración de renta, sin categorizarse en calidad de empleado porque, a su juicio, el ejercicio profesional practicado a su cuenta y riesgo,

le permitía presentar su declaración por el régimen ordinario,

ii) la oficina liquidadora de la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales clasifica al contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ** en calidad de empleado por reunir los requisitos dispuestos en el Estatuto Tributario para ello y por cuanto el 80% o más de sus ingresos provienen de la prestación personal de sus servicios y del ejercicio de una 'profesión liberal, situación que genera **un mayor valor a pagar**, en consideración a la ley 1607 de 2012, en particular artículos 329-30-31 y Decreto reglamentario 3032 de 2013, jurisprudencia y doctrina.

Lo considerado, permite aseverar, que, no resulta admisible la oposición planteada por el apoderado del contribuyente entorno a su clasificación como empleado que regía para la declaración de renta año gravable 2015, para el contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ** dada la claridad de cada uno de los métodos utilizables, en lo que respecta al contenido normativo que los regula y desarrolla, particularmente los artículos 329-330 331 y siguientes del E.T., decreto reglamentario 3032 de 2013, artículo 2 conjunto 3. Tantas veces citado.

La jurisprudencia nacional sobre la diferencia de criterios ha iterado la siguiente postura. como sigue:

“La Sala reitera que los errores de apreciación o la diferencia de criterios deben versar sobre el derecho. aplicable, siempre y cuando se cumpla la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Así, existe diferencia de criterio "cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable"4. (..)"(Subraya la sala). Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 9 de mayo de 2019. C.P. Dr. Milton Chaves García. Rad. 76001-23-31-000-2007-01317- 01(18363) 27 pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable"4. (..)"(Subraya la sala). Sentencia del 12 de marzo de 2009, Exp. 16575, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 3 de septiembre de 2015, Exp. 20029, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citada en la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Exp. 20555. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de junio 4 de 2009. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Barcenás. Rad. 25000-23-27-000-2003-01114-01(16118). 28 Rad. 17-001-23-33-000-2017-00707-00.

En consecuencia, dado que el contribuyente hizo uso de un método de determinación del impuesto que no le correspondía y de ello se derivó un mayor valor a pagar, queda inmerso en la conducta infractora predicada por el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, en cuanto a la sanción de inexactitud el accionante deja en evidencia la procedencia de la sanción de inexactitud por cuanto considera que no fue circunscrita a los criterios **de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad**.

Su señoría, la siguiente imputación fiscal que se ha formulado no adolece de manera alguna de los dogmáticos conceptos de tipicidad, antijuridicidad, y culpabilidad por que en ella se indicó de manera muy clara que con la conducta del contribuyente se realizó el tipo sancionatorio previsto en el artículo 647 del E.T al omitir determinar su renta mediante el procedimiento que le obligaba que generó un detrimento en el recaudo nacional, que se traduce en un menor valor a pagar del debido al **ESTADO**. Verbo rector realizado que ha dado lugar al juicio de tipicidad.

Al realizar la conducta típica el contribuyente ha causado una merma patrimonial al **ESTADO** proporcional a lo que ha dejado de tributar con lo cual se ha producido lesión al bien jurídico que la administración de impuestos se empeña en tutelar que no es otro que la **integridad fiscal de la nación**.

La imputación formulada incluye la modalidad intencional de la conducta realizada por un imputable que era consciente de que con su conducta omisiva menoscababa el bien jurídico protegido sin situación ni circunstancia que le obligase a actuar de manera contraria a la norma tantas veces citada.

VI.- PRUEBAS SOLICITADAS POR EL CONTRIBUYENTE

En cuanto a la practica de pruebas solicitada por el contribuyente, la administración tributaria se opone por lo siguiente:

Solicita el actor la declaración de parte del contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA**, quien depondrá, advierte, sobre la naturaleza de los servicios personales que presta y la necesidad de determinar los gastos fijos, así como la necesidad de utilización de equipos e insumos especializados para el desarrollo de sus labores.

Adicionalmente solicita como prueba testimonial la intervención de la Sra. **LINA MARCELA MOSQUERA**, quien se desempeñaba en los asuntos administrativos tales como pago de la nómina, la consecución de insumos médicos el correcto desempeño de los equipos, lo cual hace que dicho testimonio sea pertinente.

Para resolver la pertinencia de la prueba solicitada es menester precisar:

Para la categorización del contribuyente como empleado es irrelevante tratándose de un profesional de la medicina que dedica su tiempo a la práctica como médico

cardiólogo, que sus ingresos son superiores al 80% derivados de dicha actividad, y que ejerce una profesión liberal, que declare sobre su actividad profesional, sus gastos, sobre la utilización de insumos, equipos especializados, situación fáctica que no está en discusión, en tanto que la jurisprudencia y la doctrina han indicado de manera pacífica y sostenida que ninguna de las eventualidades indicadas constituye una diferencia que implique la exclusión del sistema de determinación en cita, lo que permite afirmar categóricamente que la práctica de dicha prueba no es útil, pertinente, ni conducente.

De análoga manera conviene prevenir que el uso de maquinaria e insumos especializados es un condicionamiento propio y exclusivo para los servicios técnicos, mas no para los ejercen profesiones liberales, de los que aquí se trata y dicho esto se concluye esto que la prueba solicitada es manifiestamente impertinente porque con ella se pretende probar elementos que están por fuera de discusión por las razones indicadas arriba. Por tanto, solicito su señoría rechace la solicitud probatoria formulada por la accionante.

De parecida guisa es el argumento que planteamos en cuanto dice en relación con la prueba testimonial propuesta por la demandante de la Sra. **LINA MARCELA MOSQUERA**, pretensamente para ilustrar a su señoría las prácticas profesionales y administrativas de su jefe, que por supuesto carecen de interés y relevancia para controvertir el contenido de las responsabilidades tributarias que se formulan. Por tratarse de una prueba evidentemente inútil también procuramos ante su señoría la petición para su rechazo.

Adicionalmente no sobra precisar que el presente litigio versa sobre asuntos de puro derecho que no están llamados a ser probados a través de una declaración de parte o testimonios por lo que su decreto implicaría la impertinencia de la misma, máxime cuando la controversia se resolverá a partir de la confrontación de los actos acusados frente a las normas invocadas y el concepto de violación de la demanda.

En suma, como el objeto del litigio versa sobre la legalidad de los actos desde la órbita de su formación y contenido, estos son verificables con la actuación surtida en el mismo proceso soportadas en pruebas documentales (antecedentes administrativos), por lo que resulta innecesario su práctica máxime cuando el numeral 3 del artículo 191 del CGP, señala que la confesión debe recaer *sobre hechos respecto de los cuales la ley no exige otro medio de prueba*” como ocurre en el presente caso, pues con la prueba documental “expediente administrativo” se demuestra las razones y motivaciones que llevaron a la administración a tomar la decisión de modificar la declaración de renta por el año gravable 2015, las oposiciones presentadas por el contribuyente y las justificaciones finales que dieron lugar a mantener la decisión por parte de la autoridad tributaria.

En consecuencia, su decreto acarrearía la práctica de pruebas inconducente e inútiles para el litigio.

VII.- EN CUANTO A LA CONDENACION EN COSTAS SOLICITADA POR EL DEMANDANTE

Con relación a la solicitud de condena en costas es pertinente recordar, que la Jurisprudencia del Alto Tribunal Contencioso, ha establecido que la condena en costas, se causan cuando aparezca su causación y comprobación.

Por ello, es oportuno hacer mención que el Honorable Consejo de Estado en múltiples sentencias, ha manifestado que mientras no existan elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas, no habrá lugar a condena en costas. Ha dicho el máximo Tribunal:

“Condena en costas

En relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA dispone lo siguiente:

“**CONDENACION EN COSTAS.** Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”. (Se destaca)

Por su parte, el artículo 365 de la Ley 1564 de 2012 o Código General del Proceso fija las reglas para la determinación de las costas, en los siguientes términos:

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

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo, podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción».

Así, el artículo 365 del Código General del Proceso establece, entre otras reglas, que “En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda (numeral 3). Sin embargo, la Sala ha precisado que estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que “Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

En otra ocasión señalo:

“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra” (C.E. Sección Cuarta. Sen 2013-00019. Oct. 15/2015. M.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ).

En el expediente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ** ., no demostró que hubiese hecho alguna erogación significativa donde se concluya que se deba condenar en costas ni en agencias en derecho, tal como lo ha establecido el H. Consejo de Estado en la línea jurisprudencia.

VII. PROCEDENCIA DE LA CONDENA EN COSTAS Y LAS AGENCIAS DE DERECHO A CARGO DE LA PARTE DEMANDANTE

Frente a la condena en costas, en materia contencioso-administrativa el artículo 188

del C.P.A.C.A. dispuso de manera expresa: que “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”. Al respecto, el Código General del Proceso, aplicable por remisión a asuntos de naturaleza contenciosa administrativa, dispone en su artículo 361 que:

“Las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho.

Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes.

Es dable concluirse que la administración tributaria ha incurrido en gastos del proceso, sumada la intervención del apoderado judicial que ha exigido para el Estado erogaciones dinerarias.

Es por la anterior Sr Magistrado que debo solicitar la condena en costas a cargo del demandante **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ**

En consideración a lo expuesto después del análisis factico y jurídico basado en el material probatorio obrante en el cartulario administrativo, solicito negar las pretensiones de la demanda y condenar en costas al contribuyente **OSCAR MAURICIO PINEDA GOMEZ**.

VIII. DIRECCIÓN PARA NOTIFICACIONES

- La DIAN la recibirá en el siguiente buzón:
notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co
- El suscrito en el correo electrónico
plopezv@dian.gov.co

IX. CON RESPECTO A LAS PETICIONES DE LA DEMANDA.

Me opongo a todas las peticiones solicitadas por la parte demandante, ya que como se puede observar, no le asiste razones jurídicas y fácticas para enervar la presunción de legalidad de los actos demandados.

X. PETICIÓN

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema POSR de la DIAN
Dirección Seccional de **Impuestos y Aduanas de Manizales**
Calle 22 N° 23-17 PBX 884 87 38
Código postal 170006
www.dian.gov.co

En nombre de la entidad pública que represento solicito:

- Concederme personería jurídica para actuar en nombre y representación de la **U. A. E. DIAN.**, de acuerdo al poder conferido.
- Con relación a las pretensiones de nulidad de los actos demandados, solicito **NEGAR** las súplicas de la demanda.
- Condenar en costas al demandante.
- Subsidiariamente en caso de acceder a las súplicas de la demanda, solicito de forma respetuosa:

NO CONDENAR en costas a la DIAN.

XI. FUNDAMENTOS DE DERECHO

- Artículo 29 de la Constitución Nacional
- Artículo 329, 330, 331, 340 del estatuto Tributario
- Decreto 3032 del 27 de diciembre de 2013 hoy artículo 1. 2..1.204 del Decreto Único Tributario;

XII. PRUEBAS

Solicito se tenga como pruebas las siguientes:

- **Prueba 1.** Expediente administrativo **I1 20152017552 del 29 de noviembre de 2017**
- **Prueba 2.** Acto administrativo liquidación oficial de revisión de renta No 102412019000011. Del 23 de abril de 2019.
- **Prueba 3.** Resolución Recurso de Reconsideración Nro. 102362020000002 de abril 16 de 2020.

XIII. ANEXOS

Adjunto a la presente contestación de demanda los siguientes:

- Poder para actuar, conferido por la Directora seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales.
- Resolución Nro. 00004 del 02 de enero de 2018
- Resolución No 00204 del 23 de octubre de 2014.
- **Expediente administrativo I1 20152017552 del 29 de noviembre de 2017**

XIV. NOTIFICACIONES

- La DIAN la recibirá en el siguiente buzón:
notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co.
- El suscrito en el correo electrónico
plopezv@dian.gov.co

Honorable Magistrado,

PABLO ANDRÉS LÓPEZ VILLEGAS
T. P. 64.316 del C. S. de la J.
C. C. No. 10.251.990 de Manizales