

ADICION DE INGRESOS – No procede cuando la contabilidad refleja un error y la administración no lo controvertió

Teniendo en cuenta que la contabilidad de la demandante no fue cuestionada, la Sala encuentra suficiente la explicación de la contribuyente, pues la diferencia hallada por la administración no corresponde a ingresos, en los términos del artículo 26 del Estatuto Tributario, sino que ésta hace evidente el error en que incurrió la contribuyente en las declaraciones de ventas, que aunque no corrigió, no puede tenerse como razón válida, por sí sola, para modificar el denuncia rentístico, por lo que el cargo no tiene vocación de prosperidad

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 26

DEDUCCION DE SALARIOS – Procede siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales / SANCION POR NO ACREDITAR EL PAGO DE APORTES PARAFISCALES – Presupuestos / PAGO DE APORTES PARAFISCALES – No existe tarifa legal para probarlos / RECIBO DE PAGO DE PARAFISCALES – Son prueba para la procedencia de la deducción por salarios

Conforme con el artículo 108 del E.T., los salarios son deducibles siempre y cuando el contribuyente acredite el pago de los aportes parafiscales, es decir, que es requisito legal para que proceda esta deducción, demostrar el pago de los aportes correspondientes al subsidio familiar, salud, SENA y al ICBF, para lo cual el contribuyente deberá estar a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable. El artículo 664 del E.T. sanciona con el desconocimiento de la deducción por salarios, si el contribuyente obligado no acredita el pago de los aportes a salud, SENA, ICBF y a las Cajas de Compensación Familiar antes de presentar la declaración del impuesto de renta del periodo correspondiente. En cuanto a la prueba del pago de los aportes a que se refieren las normas citadas, la Sala reitera que no existe tarifa legal al respecto, sino que el contribuyente puede demostrar el cumplimiento de las obligaciones a cargo con distintos elementos de prueba. Si bien como lo precisó la Sala en esa oportunidad el paz y salvo es requisito *sine qua non* para la deducción de salarios, también advierte que el artículo 108 del E.T. señala que los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituyen prueba de tales aportes; por ende, este pronunciamiento está en armonía con el antes citado. El asunto analizado por la Sala en la sentencia a que se ha hecho referencia difiere del *sub examine*, pues en esa oportunidad el contribuyente había aceptado el no pago de los aportes parafiscales; en el caso concreto, como se señaló, existe prueba de los pagos parciales, como lo encontró el *a quo*, con las respectivas certificaciones y planillas emitidas por las entidades competentes, pruebas que la apelante no desvirtuó y son válidas a la luz del artículo 108 del Estatuto Tributario y del artículo 228 de la Constitución Nacional que da prevalencia a lo sustancial sobre lo formal.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 664 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 228

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de abril de dos mil doce (2012).

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00289-01(18607)

Actor: ISOR DE COLOMBIA LIMITADA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 27 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que dispuso:

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución N°300642007000051 de fecha 13 de junio de 2007 proferida por la Jefe de División Liquidación Tributaria, de la Dirección de Impuestos y Aduanas y de la Resolución N°3006622008000039 de fecha 10 de julio de 2008 proferida por la Jefe de División Jurídica Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la liquidación del Impuesto de Renta y Complementarios a cargo de la accionante por el año gravable 2004 corresponde a la inserta en la parte motiva de esta providencia.

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2005, la actora presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del 2004, con un total saldo a pagar de \$1.714.000¹.

La Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, mediante Requerimiento Especial N°300632006000102 del 25 de septiembre de 2006, propuso modificar la anterior declaración, en el sentido de adicionar ingresos por \$27.216.000, desconocer algunas partidas de los renglones “otros costos” por \$540.660.000, “gastos operacionales” por \$59.159.000 y “otras deducciones” por \$7.560.000 e imponer sanción por inexactitud en cuantía de \$27.432.000².

Previo respuesta de la contribuyente³, la División de Liquidación de la Administración profirió la **Liquidación Oficial de Revisión N°300642007000051 del 13 de junio de 2007**⁴ en la que mantuvo la modificación propuesta que arrojó un total saldo a pagar de \$273.465.000⁵.

¹ Fl. 22 c.a.1.

² Fl. 398 c.a.3.

³ Fl. 405 c.a.3.

⁴ Fl. 486 c.a.3.

⁵ Fl. 9 c.p.

Contra el acto anterior, la actora interpuso el recurso de reconsideración⁶; la División Jurídica lo confirmó mediante **Resolución N°300662008000039 del 10 de julio de 2008**⁷.

LA DEMANDA

La demandante, por intermedio de apoderado, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, demandó la nulidad de los actos administrativos de determinación oficial del tributo y que "... se restablezca el derecho (...) aceptando las pruebas que demuestran la veracidad de los hechos y que no fueron tenidas en cuenta. En consecuencia se proceda a llevar a cabo la corrección presentada por la sociedad y reconsiderar el valor recurrido por impuesto y el valor recurrido por sanción establecidos en la Resolución 30062008000039 de 10 de julio de 2008". En subsidio, que "... no se aplique la sanción impuesta conforme a lo que aparezca probado y al impacto de la infracción".

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 720, 721 y 722 del Estatuto Tributario y 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo. El concepto de violación se resume así:

La actuación vulnera los derechos de audiencia y defensa al desconocer la validez de las pruebas presentadas con el recurso gubernativo e impedirle ejercer el derecho de contradicción con lo cual "se rompió el equilibrio que debe existir entre las partes"; además, es procedente la nulidad de los actos, pues, se incurrió en "error de derecho" dado que las funcionarias se equivocaron en el análisis y valoración de las pruebas.

La Administración no tuvo en cuenta los elementos de prueba que demuestran que la diferencia entre los ingresos declarados en ventas y en renta obedece a "facturas que se anularon y otras que se declararon doble vez, como ingresos en dos periodos distintos de IVA, conllevando a declarar un doble ingreso por un mismo hecho económico".

Explicó que "realizó doble inclusión por valor de \$30.940.988 al incluir las facturas C.A. 166 y C.A. 170 tanto (sic) en el segundo bimestre del impuesto sobre las ventas del año 2004, adicionando las (sic) factura anulada C.A. 164 a pesar de la no realización de la operación y de haber sido anulada se registró como ingreso en el segundo bimestre de 2004".

De otra parte, se desconocieron los gastos operacionales por concepto de teléfono móvil y servicios de internet propios del rol de la empresa y el pago de los aportes parafiscales, que reconoce hizo con retardo y por ello tuvo que pagar sanciones e intereses.

LA CONTESTACIÓN

La demandada propuso la excepción que denominó "omisión del concepto de violación" y le pidió al Tribunal inhibirse de fallar el asunto de fondo porque la demanda tiene una "deficiencia jurídica", toda vez que no desarrolla el concepto de la violación de las normas citadas como infringidas.

⁶ Fl. 552 c.a.4.

⁷ Fl. 705 c.a.4.

En cuanto a la alegada violación del artículo 29 de la Constitución Política, indicó que la actuación se ajusta a derecho porque los actos acusados son el resultado del análisis de los medios de prueba recaudados en las etapas de determinación y discusión del tributo.

Destacó que la demandante controvierte la adición de ingresos pero para demostrar que la diferencia se debió a que algunas facturas fueron anuladas y otras incluidas dos veces; además, que la actora aportó "la relación de las facturas expedidas en los bimestres 3° y 4° del 2004", documentos que no fueron valorados porque no fueron certificados por el revisor fiscal y no ofrecen certeza de la facturación real. Sostiene que de ser cierta la afirmación del contribuyente, debió reflejar la corrección en el renglón respectivo del formulario de declaración y hacer el ajuste correspondiente en la contabilidad, tal como lo prevé el artículo 106 del Decreto 2649 de 1993.

En cuanto al desconocimiento de gastos operativos por concepto de teléfono móvil y servicio de Internet, indicó que no cumplen los requisitos del artículo 771-2 del E.T.; que la sociedad no aportó en tiempo los documentos idóneos y, como la misma contribuyente lo afirmó, "las facturas y contratos aparecen a nombre de una persona distinta a la sociedad".

Tildó de deficiente la actividad probatoria de la actora en contraste con la desplegada por la Administración, la cual se fundamenta en la visita de auditoría, el examen a la contabilidad, la verificación de los soportes internos y externos y la revisión de los pagos a las entidades externas e indicó que la demandante tenía la carga de la prueba, conforme con lo dispuesto por los artículos 177 del CPC y 743 del E.T.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca no encontró probada la excepción propuesta por la demandada, anuló parcialmente los actos acusados y practicó nueva liquidación.

En relación con la excepción, señaló que contra lo dicho por la demandada, la sociedad no sólo enunció las normas presuntamente infringidas sino que expuso las razones jurídicas en que se sustenta, tendientes a desvirtuar el rechazo de las deducciones por salarios y de los gastos de administración, así como la adición de ingresos.

En cuanto al fondo del asunto, se pronunció en los siguientes términos:

1. Adición de ingresos (\$27.216.000)

Luego de revisar las facturas 164, 166 y 170, a las que hizo referencia la actora, señaló que si bien en las dos primeras está escrita a mano la palabra "Anulada", en el libro auxiliar de ventas sólo se anuló la 164, de lo cual dedujo que los ingresos derivados de esas ventas no fueron registrados dos veces en la contabilidad, pero sí en la declaración del impuesto a las ventas del segundo periodo del 2004, sin que lo haya corregido.

De otra parte, indicó que obran en el expediente las facturas cambiarias de compraventa con el lleno de los requisitos legales y el libro auxiliar de ingresos en el que se registraron las ventas que, por error del contribuyente, fueron incluidas doblemente en la declaración de IVA.

Concluyó que por el hecho de que la actora no hubiera corregido el error en que incurrió en la declaración del IVA del segundo periodo del 2004, la DIAN no podía adicionar ingresos que, según la contabilidad, no había recibido.

2. Deducciones (\$66.719.000)

Con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Tributario, señaló que para que fiscalmente un egreso pueda ser considerado como deducción, además de la causación, debe cumplir los requisitos de necesidad, proporcionalidad y causalidad con la actividad productora de renta.

2.1. Gastos por concepto de servicio de teléfono, transporte, fletes, acarreos, alojamiento y manutención

El Tribunal encontró que las glosas planteadas por la Administración, por tales conceptos, fueron aceptadas por la contribuyente al corregir la declaración, aunque ésta no fue aceptada por el ente fiscal⁸; además, que las afirmaciones del contribuyente no cuentan con el soporte probatorio idóneo, pues las facturas de teléfono e Internet figuran a nombre de un tercero.

2.2. Deducción de los pagos laborales

Indicó que de acuerdo con el artículo 108 del E. T., los salarios son deducibles siempre y cuando se acredite el pago de los aportes parafiscales, esto es, subsidio familiar, SENA, ISS e ICBF, como lo prescribe el artículo 664 ib.

En el caso, el Tribunal reconoció valor probatorio a las planillas de aportes y recibos de pago y reconoció la deducción en la proporción del valor que encontró que efectivamente la contribuyente pagó por subsidio familiar, ICBF, SENA y salud y pensión por un total de \$81.947.663. En consecuencia determinó por concepto de costos un total de \$936.823.000 y por deducciones \$218.892.000⁹

3. Sanción por inexactitud (\$27.432.000)

Mantuvo la sanción al considerar que se cumplen los supuestos de ley, pero reliquidó su valor porque aceptó algunos de los cargos propuestos y la fijó en \$13.410.000.

RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la **demandada** solicita que se revoque la sentencia de primera instancia, en cuanto encontró improcedente la adición de ingresos y reconoció la deducción por salarios.

⁸ Es preciso aclarar que la Liquidación de Revisión 300642007000051 del 13 de junio de 2007, en la página 12, dice: "Examinados los documentos aportados con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y verificados los respectivos aplicativos informáticos, pudo establecer el Despacho que hasta la fecha la sociedad no ha presentado corrección alguna a la declaración de renta del año 2004, objeto de la presente investigación". (v. fl. 499 c.a.3) y en la página 28 del mismo acto se señala que se "**modifica la declaración del impuesto de renta y complementarios relativa al año gravable 2004, con sticker N°101207050062, presentada por la sociedad contribuyente el día 7 de abril de 2005**". Luego, en la Resolución del Recurso de Reconsideración 300662008000039 del 10 de julio de 2008, si bien se indica que la contribuyente presentó declaración de corrección el 17 de agosto de 2007, precisa que carece de validez por ausencia de pago (Cfr. Fl 713 c.a.4).

⁹ Ver liquidación del Tribunal en el folio 209.

Indica que el Tribunal no tuvo en cuenta que la misma sociedad, al contestar el requerimiento especial, “basó sus argumentos en los errores cometidos por un auxiliar contable inexperto al hacer doble registro de unas facturas en dos periodos diferentes de ventas del año 2004”. Además, que de la simple confrontación de las seis declaraciones de IVA del 2004 con la declaración de renta del mismo año, se advierte la diferencia en los ingresos declarados, lo que “demuestra con claridad que la sociedad omitió ingresos en este periodo gravable” y resalta que las declaraciones fueron firmadas por contador público, que dio fe del movimiento contable, fiscal y económico de la contribuyente, y que no fueron corregidas.

En relación con la deducción por pagos laborales advierte que el *a quo* “pasó por alto (...) que la sociedad no canceló la totalidad de su obligación por estos conceptos de conformidad con el artículo 108 del Estatuto Tributario que exige el pago de los aportes parafiscales y de aportes obligatorios al sistema de seguridad social sobre el valor total solicitado como deducción previamente a la presentación de la declaración”, pues no allegó los recibos correspondientes expedidos por las entidades recaudadoras sobre el pago de la totalidad de esta obligación.

Por último, destacó que la contribuyente incurrió en inexactitud y que, por tal razón, es procedente la sanción tal como la determinó en los actos acusados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** insiste en que es procedente la adición de ingresos y el desconocimiento de la deducción por pagos laborales, pues el contribuyente no subsanó el error en que incurrió, conforme lo dispone el artículo 106 del Decreto 2649 de 1993 y la misma contribuyente aceptó que, a la fecha de los actos acusados, no se encontraba a paz y salvo por concepto de aportes parafiscales.

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se confirme la sentencia apelada, porque en su concepto:

1. No le asiste razón a la demandada al insistir en la adición de ingresos. Explica que la apelante no desvirtuó lo hallado por el Tribunal, en cuanto a que “en las declaraciones del IVA la contribuyente erró incluyendo doble vez el valor de las facturas 00166 por \$18.630.709 y la 00170 por \$12.310.279, que en la contabilidad aparecen correctamente registradas, para un total de \$30.940.988, razón por la cual la diferencia presentada en la comparación de las declaraciones de IVA y de Renta está justificada y no procede la adición de ingresos”.

2. En cuanto a la deducción por salarios, con fundamento en los artículos 108 y 664 del Estatuto Tributario, advirtió que el paz y salvo expedido por las entidades recaudadoras de los aportes parafiscales no es el documento exigido como prueba para la procedencia de la deducción; que lo importante es demostrar que el pago se realizó en el periodo gravable correspondiente, lo cual puede hacerse con los recibos de pago expedidos por tales entidades.

3. La sanción por inexactitud debe mantenerse tal como la determinó el Tribunal.

La **demandante** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se controvierte la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión N°300642007000051 del 13 de junio de 2007 y la Resolución N°300662008000039 del 10 de julio de 2008, actos por los cuales la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá determinó el impuesto sobre la renta y complementarios del 2004, a cargo de la sociedad actora.

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados y practicó nueva liquidación en la que determinó un total de ingresos netos de \$1.289.218.000, total costos \$936.823.000, total deducciones \$218.892.000 y sanción por inexactitud \$13.410.000 y un total saldo a pagar de \$23.505.000.

La demandada en la apelación insiste en que la adición de ingresos es procedente, toda vez que la contribuyente no subsanó el error en que afirma incurrió en las declaraciones de IVA y que la deducción por salarios debe desconocerse porque la actora no allegó los recibos de pago de los aportes parafiscales expedidos por las entidades recaudadoras.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe decidir, de una parte, si es procedente la adición de ingresos en renta cuando, por error de la contribuyente, los ingresos declarados en ventas fueron mayores; y, de otra, si la presentación de los recibos de pago expedidos por la entidad recaudadora es requisito *sine qua non* para la procedencia de la deducción por salarios.

1. Adición de ingresos (\$27.216.000)

En la declaración de renta del 2004¹⁰, presentada el 7 de abril de 2005, la contribuyente informó por concepto de ingresos, lo siguiente:

Concepto	Renglón	Valor
Ingresos brutos operacionales	45	1.280.184.000
Ingresos brutos no operacionales	46	9.034.000
Total ingresos brutos	49	1.289.218.000
Total ingresos netos	52	1.289.218.000

Según la Hoja de Trabajo que obra en el folio 27 del cuaderno 1 de antecedentes, por el mismo concepto, en las declaraciones de ventas del 2004, la contribuyente informó los siguientes valores:

Bimestre	Ingresos brutos ¹¹	Devol, ventas Anuladas, re (-)		Fl. c.a.1
1	186.466.000		186.466.000	33
2	209.982.000	1.839.000	208.143.000	35
3	243.059.000		243.059.000	37
4	205.396.000		205.396.000	39
5	213.483.000		213.483.000	41
6	258.048.000		258.048.000	43
Total	1.316.434.000	1.839.000	1.314.595.000	

De la comparación de las cifras reportadas por concepto de ingresos en la declaración de renta y en las de ventas del 2004, se advierte una diferencia de

¹⁰ Cfr. Fl 22 c.a.1.

¹¹ Cfr. Fl 27 c.a.1

\$27.216.000, valor que la Administración pretende adicionar mediante los actos acusados.

La demandante a lo largo del proceso ha afirmado que tal diferencia obedece a que, por error, tuvo en cuenta en las declaraciones de ventas la factura **164** del 22 de abril de 2004 que fue anulada e incluyó las facturas **166** y **170**, tanto en el segundo, como en el tercer bimestre.

Con la respuesta al requerimiento especial la contribuyente allegó documentos, en los cuales se observa lo siguiente:

Factura	Fecha	Valor	Observación	Fl.
164	22abr04	3.166.709	Anulada	419 c.a.3
166	01may04	18.630.709		420 c.a.3
170	30abr04	12.310.279		418 c.a.3
Total		34.107.697		

En el libro auxiliar de la cuenta Ingresos operacionales – 41556601, se efectuaron los siguientes registros:

Factura	Fecha	Concepto	Valor	Fls. c.a.6
164	21abr04	Anulada	0	8
166	01may04	Servicio 24H. patios Cartag Servicio 12H. Noct con Ref Servicio 24H. con arma pati Servicio 24H. con arma pati Servicio 24H. sin arma pati	3.372.942 2.570.551 6.745.884 3.372.942 2.568.390	8
170	01may04	Servicio del 7 feb al 6 mar Servicio del 7 de marzo al 6	6.155.139 6.155.140	9

De lo anterior, se colige que, según la contabilidad de la contribuyente, la factura 164 fue anulada y el valor de las facturas 166 y 170 es de 18.630.709 y 12.310.279, respectivamente.

Ahora bien, según la afirmación de la actora, los ingresos declarados en ventas se incrementarían en \$34.107.697, no obstante, la partida glosada por la Administración fue de \$27.216.000.

Revisados los elementos de prueba se advierte que la diferencia surgió por lo siguiente:

Bim.	Ingresos declarados en IVA	Ingresos contabilizados	Diferencia
1	186.466.000	186.466.074	-74
2	208.143.000	174.035.586	34.107.414
3	243.059.000	242.939.464	119.536
4	205.396.000	205.212.138	183.862
5	213.483.000	213.483.050	-50
6	258.048.000	258.048.094	-94
Totales	1.314.595.000	1.280.184.406	-34.410.594

Diferencia que corresponde al valor de las facturas 164, 166 y 170 y los ajustes que en los periodos se realizaron.

Teniendo en cuenta que la contabilidad de la demandante no fue cuestionada, la Sala encuentra suficiente la explicación de la contribuyente, pues la diferencia hallada por la administración no corresponde a ingresos, en los términos del artículo 26 del Estatuto Tributario, sino que ésta hace evidente el error en que incurrió la contribuyente en las declaraciones de ventas, que aunque no corrigió, no puede tenerse como razón válida, por sí sola, para modificar el denuncia rentístico, por lo que el cargo no tiene vocación de prosperidad.

2. Deducción por salarios (\$504.753.938)

La Administración en los actos acusados desconoció la deducción al encontrar que la sociedad no acreditó el pago de los aportes parafiscales ni los obligatorios previstos en la Ley 100/93.

El Tribunal reconoció la deducción por salarios en proporción a lo pagado por concepto de subsidio familiar, ICBF, SENA y salud y pensión por un total de \$81.947.663 y, en consecuencia, fijó por concepto de costos un total de \$936.823.000 y por deducciones \$218.892.000.

La apelante sostiene que no es procedente la deducción porque la contribuyente no pagó el valor total de las obligaciones, ni allegó los recibos de pago expedidos por las entidades recaudadoras de la totalidad de los aportes de que trata el artículo 108 del E.T.

El Estatuto Tributario, en el artículo 108, establece:

ARTICULO 108. LOS APORTES PARAFISCALES SON REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE SALARIOS. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

“...”

Conforme a la norma transcrita, los salarios son deducibles siempre y cuando el contribuyente acredite el pago de los aportes parafiscales, es decir, que es requisito legal para que proceda esta deducción, demostrar el pago de los aportes correspondientes al subsidio familiar, salud, SENA y al ICBF, para lo cual el contribuyente deberá estar a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable.

En concordancia con la anterior disposición, el artículo 664 ib., ratificada por el artículo 25 de la Ley 788 de 2002, prevé:

ARTICULO 664. SANCIÓN POR NO ACREDITAR EL PAGO DE LOS APORTES PARAFISCALES. El desconocimiento de la deducción por salarios, por no acreditar el pago de los aportes al Instituto de Seguros Sociales y a las entidades a que se refiere la Ley 100 de 1993, al Servicio Nacional de Aprendizaje, al Instituto

Colombiano de Bienestar Familiar y a las Cajas de Compensación Familiar, de quienes estén obligados a realizar tales aportes, se efectuará por parte de la Administración de Impuestos, si no se acredita que el pago fue efectuado previamente a la presentación de la correspondiente declaración del impuesto sobre la renta y complementarios.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, desarrollará programas de fiscalización, para verificar el cumplimiento de los contribuyentes con los aportes parafiscales y proceder al rechazo de costos y deducciones, de conformidad con lo establecido en este artículo.

Esta norma sanciona con el desconocimiento de la deducción por salarios, si el contribuyente obligado no acredita el pago de los aportes a salud, SENA, ICBF y a las Cajas de Compensación Familiar antes de presentar la declaración del impuesto de renta del periodo correspondiente.

En cuanto a la prueba del pago de los aportes a que se refieren las normas citadas, la Sala reitera¹² que no existe tarifa legal al respecto, sino que el contribuyente puede demostrar el cumplimiento de las obligaciones a cargo con distintos elementos de prueba, como lo precisó en oportunidad anterior:

“...en la medida en que se prueben los pagos a la seguridad social y a las entidades beneficiarias de los aportes parafiscales, así sea parcialmente, procede el reconocimiento de la deducción por salarios en forma proporcional a lo que se acredite según los porcentajes de las cotizaciones, y no hay lugar a su desconocimiento total por falta de los certificados de ‘paz y salvo’ de las entidades beneficiarias, pues además de que la Ley no consagra una tarifa legal de prueba, existen otros documentos, como las planillas de aportes o los recibos que expiden las entidades respectivas, suficientes para acreditar el pago de los aportes parafiscales”.

El Tribunal accedió a la deducción en la proporción de los aportes que encontró acreditados con “las certificaciones expedidas por las entidades competentes como de las planillas de aportes y recibos” aspecto que no fue desvirtuado por la apelante, pues se limitó a afirmar que “la sociedad **no canceló la totalidad** de su obligación por estos conceptos de conformidad con el artículo 108 del Estatuto Tributario que exige el pago de los aportes parafiscales y de aportes obligatorios al sistema de seguridad social sobre el valor total solicitado como deducción previamente a la presentación de la declaración”.

Así mismo, dijo que la contribuyente no allegó los recibos correspondientes expedidos por las entidades recaudadoras sobre **el pago de la totalidad de esta obligación**; en aplicación del criterio expuesto en la jurisprudencia transcrita, no se dará prosperidad al recurso, pues no puede considerarse, como lo pretende la apelante, de una parte, que la deducción por salarios solo procede en los casos en que se acredita el pago total de las obligaciones parafiscales y las previstas en la Ley 100/93 y, de otra, que el recibo de pago expedido por la entidad respectiva es el único documento para demostrar el cumplimiento de tales obligaciones.

¹² Sentencia de 12 de marzo de 2009, Exp. 16057, D.P. Héctor J. Romero Díaz, reiterada el 4 de marzo de 2010, Exp. 17074.

De manera adicional se advierte que la Sala en sentencia del 9 de julio de 2010¹³, al resolver sobre la “Deducción por salarios pagados en virtud de contratos de trabajo bajo la modalidad “a destajo”, señaló:

“Al tenor del artículo 108 del Estatuto Tributario, para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o periodo gravable. Los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituyen prueba de tales aportes.”

“(…)

“Así pues, el paz y salvo por aportes parafiscales es requisito *sine qua non* de la deducción por salarios, precepto que responde a fines de política pública fiscal, en todo ajena e independiente a los principios de las obligaciones que se aplican a las relaciones jurídicas contractuales entre particulares o entre éstos y el Estado, ...”

Si bien como lo precisó la Sala en esa oportunidad el paz y salvo es requisito *sine qua non* para la deducción de salarios, también advierte que el artículo 108 del E.T. señala que los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituyen prueba de tales aportes; por ende, este pronunciamiento está en armonía con el antes citado.

El asunto analizado por la Sala en la sentencia a que se ha hecho referencia difiere del *sub examine*, pues en esa oportunidad el contribuyente había aceptado el no pago de los aportes parafiscales; en el caso concreto, como se señaló, existe prueba de los pagos parciales, como lo encontró el *a quo*, con las respectivas certificaciones y planillas emitidas por las entidades competentes, pruebas que la apelante no desvirtuó y son válidas a la luz del artículo 108 del Estatuto Tributario y del artículo 228 de la Constitución Nacional que da prevalencia a lo sustancial sobre lo formal.

En conclusión, la demandada no demostró la procedencia de la adición de ingresos ni desvirtuó el pago de los parafiscales que encontró acreditado el *a-quo*, pues nada dijo sobre los elementos de prueba que éste tuvo en cuenta y que le permitió acceder a la deducción por salarios en la misma proporción; en consecuencia, la Sala no dará prosperidad al recurso y confirmará lo decidido en la sentencia de primera instancia.

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

F A L L A :

Confírmase la sentencia apelada.

¹³ Expediente 16516, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

Se reconoce personería a MARÍA CRISTINA ARIAS HERNÁNDEZ como apoderada de la parte demandada y a LUIS CARLOS MONTOYA GONZÁLEZ como apoderado de la parte actora, en los términos y para los efectos de los memoriales que obran en los folios 232 del cuaderno principal y el allegado con el informe secretarial del 29 de junio de 2011.

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

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ