

SALARIOS – Son deducibles cuando se acredita el pago de aportes parafiscales. Conceptos que no constituyen salario / CONTRATOS DE LEASING – No procede su deducción por ser pago laborales y que requerían estar a paz y salvo por aportes parafiscales / EXPENSAS NECESARIAS – Se aplican a los pagos que no constituyen salario / GASTOS DE DEPRECIACION – Contrato de leasing. Su deducción se aplica a los arrendatarios no al arrendador. No procede su deducción

El artículo 108 del Estatuto Tributario dispone que los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales, es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F. como requisito ineludible para esa deducibilidad. Para ese efecto, el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable. El artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, en lo pertinente, dispone que tampoco constituyen salario las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente, u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones de servicios o de navidad. A su vez, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 señala que, por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del C.S.T., modificado por el 15 de la Ley 50 de 1990, se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al SENA, ICBF, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993. Ahora bien, con fundamento en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, la Sala ha precisado que los acuerdos entre empleados y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales. Las anteriores pruebas para la Sala son idóneas para establecer que los pagos que la empresa hacía a las compañías de leasing eran, en realidad, para los empleados, y tenían carácter salarial o de remuneración laboral. Ahora bien, en cuanto al argumento expuesto por la sociedad de que respecto de tales sumas se pactó su carácter no salarial, la Sala no evidencia ningún elemento probatorio que acredite esta afirmación, a pesar de que se alega la existencia de un “*otrosí*” al contrato laboral. Para la Sala, los elementos de juicio señalados demuestran la realidad salarial de esos gastos. En efecto, como lo señaló la Sala en sentencia del 19 de agosto de 2010, en materia laboral debe primar la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales. Por lo tanto, así se estipule que un pago no es constitutivo de salario, si se demuestra que su finalidad era pagar un salario o remunerar al trabajador por las labores desarrolladas, la realidad es que ese pago se ajusta a la naturaleza salarial. Por lo tanto, para tener derecho a la deducción se debe acreditar el pago de los aportes parafiscales, según el artículo 108 del Estatuto Tributario. De otra parte, es importante precisar que, tratándose de pagos salariales, el artículo 108 del Estatuto Tributario es explícito al disponer que los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales, es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F. como requisito ineludible para esa deducibilidad. Tampoco procede la deducción por depreciación de los vehículos, pues como lo dijo el *a quo*, la sociedad no puede deducir los gastos propios del arrendatario, cuando era el empleado quien tenía la opción de compra. A juicio de la Sala, el literal b) del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, que consagra el derecho de depreciar los bienes objeto de arrendamiento financiero cuando son

activos depreciables, está dirigido expresamente a los arrendatarios, como se evidencia del texto de la disposición citada. Como en este caso se demostró que, aun cuando la actora suscribió los contratos de leasing, los arrendatarios fueron, realmente, los directivos a quienes se les entregaban los vehículos, la sociedad no podía aplicar como deducción la depreciación de estos bienes, que no hacían parte de sus activos

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108

INDICIOS – Definición. Debe estar debidamente probado / EXPENSAS NECESARIAS – La carga de la prueba la tiene el contribuyente para demostrar que los gastos cumplen los requisitos para ser deducidos / CONTABILIDAD – Debe suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios. Es una prueba indiciaria. Puede ser desvirtuada por otras pruebas

Pues bien, en primer lugar, la Sala advierte que según el diccionario de la Real Academia Española el “indicio” es “el fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido” o también es “cantidad pequeñísima de algo, que no acaba de manifestarse como mensurable o significativo”. Probatoriamente, el indicio responde al concepto de ser un hecho conocido del cual se infiere lógicamente otro desconocido. A juicio de la doctrina, no se puede considerar que esta inferencia lógica forme parte de la prueba indiciaria, pues esta labor es propia de la crítica de cualquier medio probatorio. El artículo 248 del Código de Procedimiento Civil dispone que para que un hecho pueda considerarse como indicio deberá estar debidamente probado en el proceso. Para la Sala, la necesidad de que exista un hecho probado como indicio, no significa que el hecho por inferir también lo esté o que lógicamente se dé como parte del indicio, pues no debe desconocerse que el indicio es una prueba indirecta que requiere de una valoración de otros elementos probatorios o de examinar detenidamente los hechos para llegar al convencimiento de que el hecho indicado se dio o probó. De acuerdo con lo anterior, no es válido afirmar, como lo hace la actora, que la decisión de la DIAN, para rechazar algunas partidas, se basó en indicios y que, por lo tanto, violó el artículo 742 del Estatuto Tributario, que señala que la determinación de tributos debe fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, pues la DIAN bien podía, válidamente, tomar en cuenta tales documentos y valorarlos individual o conjuntamente con los demás elementos probatorios recaudados en el proceso para llegar a la respectiva decisión. De otra parte, si bien en virtud del artículo 772 del Estatuto Tributario, la contabilidad del contribuyente es prueba a su favor, si se lleva en debida forma, no debe perderse de vista que el objeto de la contabilidad de todo comerciante es suministrar una historia clara, completa y fidedigna de sus negocios (artículo 50 Código de Comercio), y si tal propósito no se cumple o se desvirtúa por otros medios probatorios, la Administración puede basarse en estos para tomar una decisión conforme a los hechos probados.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 248 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 772 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 742 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 50

GASTOS POR BONOS DE SODEXHO PASAJES ASISTENCIA TECNICA, MANTENIMIENTO DE VEHICULOS, Y MANUTENCION – Para que proceda su deducción debe probarse que hicieron parte de la base para el pago de los aportes parafiscales / EXPENSAS NECESARIAS – No tiene aplicación al

tratarse de pago laborales / HONORARIOS Y PARQUEADEROS – procede su deducción al ser expensas necesarias. Carga de la prueba

En relación con estos conceptos y los demás gastos, que la actora denomina indirectos, y sobre los que sí admite que fueron pagos laborales, a juicio de la Sala, para su eficacia como deducción, la sociedad debió demostrar que hicieron parte de la base para el pago de los aportes parafiscales, pues fueron pagos con los que se remuneró a los empleados en virtud de la relación laboral, es decir, fueron pagos constitutivos de salario e hicieron parte de la nómina de los trabajadores. Así mismo, no se observa en el plenario que, sobre tales pagos, la actora hubiera pactado con sus empleados el carácter no salarial, pues no hay prueba de los acuerdos suscritos en tal sentido por la sociedad y los empleados, de manera que, conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, para tener derecho a la deducción debió acreditar el pago de los aportes parafiscales. Y no se puede analizar la procedencia de la deducción con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues según la doctrina judicial de la Sala, se acude a esta disposición, se reitera, cuando se trata de partidas que existen dentro del marco de remuneración de un trabajador, que no constituyen factor salarial o prestacional. En cuanto a los gastos por parqueaderos por \$12.896.011, según la demandada, corresponden a: “gastos necesarios en los que incurrió Initiative, para que sus empleados pudieran llevar a cabo visitas a clientes, reuniones y atención de los mismos”. Observa la Sala que en los folios 1264 a 1285 del cuaderno de antecedentes figuran copia de los soportes respectivos, que dan cuenta de que se trata de gastos en que incurrió la compañía, y que no constituyen salario ni pagos laborales para los empleados, razón por la cual, acorde con lo señalado por el a quo, por tratarse de expensas necesarias debidamente demostradas, procede la deducción por \$12.896.011

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108

SANCION POR INEXACTITUD – Procedencia. Falta de pago de aportes parafiscales. Inclusión de deducciones inexistentes

Observa la Sala que conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y, en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto para el contribuyente. En el presente caso, el rechazo de las deducciones obedeció al incumplimiento de los requisitos legales para su procedencia, como la falta de pago de los aportes parafiscales en el caso de los pagos salariales, de manera que esa circunstancia significó la inclusión, en la declaración de renta, de deducciones inexistentes y factores equivocados que derivaron un mayor saldo a favor de la contribuyente. De lo expuesto en este fallo, es evidente que los rechazos que se mantuvieron no obedecieron a una diferencia de criterios en torno a la interpretación del derecho aplicable. No puede calificarse como diferencia de criterios en la interpretación de una norma, la apreciación particular de cada uno de los hechos que originaron las partidas o gastos rechazados para tratar de cobijarlos con los efectos que las normas consagran. Por lo tanto, sobre los conceptos rechazados se mantiene la sanción por inexactitud.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., veintiuno (21) de junio de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00162-01(17548)

Actor: INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 23 de octubre de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub Sección "B". Dispuso la sentencia apelada:

"PRIMERO. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000046 de 26 de abril de 2006 y de la Resolución del Recurso de Reconsideración No 310662007000008 de 27 de marzo de 2007, expedidas por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

En consecuencia y como restablecimiento del derecho, la liquidación oficial del impuesto de renta del año 2002 a cargo de la sociedad INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A. quedará como sigue¹:

*"...
SEGUNDO. No condenar en costas a la parte demandada".*

I) ANTECEDENTES

La Sociedad Initiative Media Colombia S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios a través de medios electrónicos el 10 de abril de 2003, radicada bajo el No. 9000001171624. Posteriormente, presentó la declaración de corrección No. 90000001290481 del 8 de agosto de 2003, en la que determinó un saldo a favor de \$208.211.000, que solicitó en devolución y/o compensación el 21 de agosto de 2003, mediante radicado No. DI2002200301367.

¹ Se determinó oficialmente un Total Saldo a Pagar de \$59.300.000 (sanción por inexactitud de \$164.622.000)

Mediante la Resolución No. 0299 del 21 de septiembre de 2004, la División de Fiscalización de la Administración de Grandes Contribuyentes de Bogotá ordenó la práctica de una diligencia de registro, que se llevó a cabo el mismo 21 de septiembre de 2004.

El 16 de agosto de 2005 la DIAN expidió el Requerimiento Especial No. 3106320050000102, notificado a la sociedad en la misma fecha. La Actora dio respuesta al requerimiento especial, mediante escrito del 18 de noviembre de 2005.

Por medio de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000046 del 25 de abril de 2006, la DIAN modificó la declaración de renta presentada, rechazando gastos por depreciación, seguros, intereses y arrendamientos generados en contratos de leasing y pagos a terceros, como parqueaderos, beneficios sodexho pass, gastos comisiones sodexho pass y honorarios por asistencia técnica. También impuso la sanción por inexactitud.

En contra del anterior acto administrativo, la sociedad demandante interpuso el recurso de reconsideración, resuelto por la Administración mediante la Resolución No. 310662007000008 del 27 de marzo de 2007, que confirmó el acto recurrido.

II) DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la Sociedad Initiative Media Colombia S.A., solicitó:

“Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000046 de abril 25 de 2006 proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad, correspondiente al año gravable 2002, eliminando el saldo a favor declarado por valor de \$208.211.000, y determinando un valor a pagar de \$156.514.000 suma que incluye la sanción por inexactitud en cuantía de \$224.446.000.

Que se declare la nulidad de la Resolución No. 310662007000008 del 27 de marzo de 2007, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, a través de la cual resolvió el recurso de reconsideración presentado en contra del acto administrativo anterior, confirmándolo en todas sus partes.

A título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del período gravable 2002 y se exonere a la sociedad del pago de la sanción por inexactitud.

Que se condene a la entidad demandada al pago de costas procesales y agencias en derecho”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

“Por desconocimiento de lo probado a través de la contabilidad y los soportes internos y externos, así como en la declaración de renta – Violación de los artículos 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario.

En relación con el desconocimiento de gastos por depreciación, seguros, intereses y arrendamientos generados en contratos de leasing en cuantía de \$89.152.951 – Violación de los Artículos 87-1, 107 y 108 del Estatuto Tributario, 128 del Código Sustantivo del Trabajo, artículo 17 de la Ley 344 de 1996, artículo 15 de la Ley 788 de 2002 y los conceptos DIAN No. 117655 de diciembre 4 de 2000 y 91658 de noviembre 30 de 1998.

En relación con el desconocimiento de gastos como parqueaderos, beneficios sodexho pass, gasto comisiones sodexho pass y honorarios por asistencia técnica por valor de \$313.247.872 – Violación de los artículos 107, 108, 87-1, 771-2, 747 y 772 del Estatuto Tributario, 128 del Código Sustantivo del Trabajo, 2 y 5 del Decreto 3050 de 1997.

En relación con la sanción por inexactitud impuesta por valor de \$224.446.000 – Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario”.

El concepto de violación se resume así:

Por desconocimiento de lo probado mediante la contabilidad y los soportes internos y externos, así como en la declaración de renta – violación de los artículos 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario

La Administración de Impuestos no ha valorado los certificados del revisor fiscal y del contador público, los comprobantes de contabilidad con sus soportes internos y externos, los acuerdos celebrados por la sociedad en el marco de la autonomía de la voluntad con sus empleados, con asesores y con sociedades de leasing, entre otros.

Con fundamento en la sentencia del Consejo de Estado del 6 de octubre de 2000, exp. 9786², señaló que la contabilidad, la declaración de renta, los contratos, entre

² C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

otros, constituyen pruebas directas que no pueden ser desconocidas por la Administración, otorgándole mayor tarifa legal a un indicio.

Teniendo en cuenta que la investigación adelantada contra la sociedad se basó fundamentalmente en indicios representados en correos electrónicos y no en la contabilidad, el certificado de revisor fiscal y otros documentos puestos a disposición de las autoridades tributarias, su actuación no se ajustó a derecho y, por lo tanto, los actos administrativos demandados deben anularse, por cuanto vulneran los artículos 742, 743 y 746 del Estatuto Tributario.

En relación con el desconocimiento de gastos por depreciación, seguros, intereses y arrendamientos generados en contratos de leasing en cuantía de \$89.152.951 – Violación de los artículos 87-1, 107 y 108 del Estatuto Tributario, 128 del código Sustantivo del Trabajo y 1602 del Código Civil.

Titularidad de los contratos de leasing

Los gastos rechazados por la Administración se originan en los contratos de leasing que la sociedad tenía suscritos con Leasing de Crédito S.A. y Leasing Colombia S.A. a los cuales se les dio el tratamiento de leasing financiero.

En las notas a los estados financieros del año 2002, como lo citó la propia DIAN, se señaló: *“Los contratos de arrendamiento financiero corresponden a vehículos y son registrados en el activo por el valor presente de los cánones y opciones de compra pactados. Observando lo estipulado en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, estos leasing son ajustados por inflación y depreciados con cargo a resultados por el método de línea recta a la tasa del 20% para vehículos, en los cuales los cánones pagados en desarrollo de los contratos son aplicados al pasivo en la parte calculada del abono a capital y a resultados del ejercicio en la parte de gastos financieros”.*

En observancia de la ley, la compañía dio a tales contratos el tratamiento fiscal y contable previsto para el leasing financiero, efectuando el respectivo registro de los vehículos como activos y determinando sobre ellos el correspondiente gasto por depreciación, a través de la cuenta PUC 5160, con fundamento en el numeral 2 b) del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, que expresamente así lo contempla.

En el transcurso del debate administrativo, se explicó a la Administración que el titular de los contratos de leasing es la empresa, la que, como política empresarial, decidió apoyar el trabajo de sus empleados, buscando con esto, contribuir a la eficiente prestación de sus servicios. Que la titular de los derechos y obligaciones ante la Leasing sea la empresa, no conlleva que los que utilizan los vehículos sean entonces los “propietarios” de los vehículos, entre otras cosas porque el único titular del derecho de dominio sobre los vehículos es la sociedad de leasing, tal como consta en la cláusula sexta del contrato que expresa: “*SEXTA – TENENCIA, MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN DE EL (LOS) BIEN (ES) – EL (LOS) BIEN (ES) materia de este contrato es (son) de propiedad exclusiva de LA LEASING...*”.

Tan claro es el hecho de que la titularidad del leasing radica en cabeza de la compañía, que si un ejecutivo se retira durante la vida del contrato, no se puede “llevar” el vehículo, sino que éste continúa en cabeza de la empresa.

La sociedad es la titular del contrato de leasing; en su activo se encuentran contabilizados los bienes objeto del mismo; es la compañía la que paga a la sociedad de leasing el canon y el costo financiero, quien adquiere y paga los seguros de los vehículos, paga el mantenimiento de los mismos, los impuestos y demás cargos que generan la celebración y ejecución del contrato de leasing.

Leasing como remuneración laboral más no salarial

A lo largo del debate se ha precisado que los vehículos adquiridos mediante contratos de leasing fueron puestos a disposición de los empleados de la compañía, quienes los requerían para el cumplimiento de sus funciones. Adicionalmente, se decidió que los vehículos constituirían parte de la remuneración de los empleados, recibiendo el tratamiento de pagos laborales (que no es lo mismo que pagos salariales), en la medida en que se trataría de pagos efectuados por Initiative Media Colombia S.A. a terceras personas en beneficio del trabajador.

La remuneración así pactada no constituyó salario, toda vez que Initiative, en su calidad de empleador, y los empleados beneficiados acordaron dichas sumas como asignaciones no salariales en los términos señalados por el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, (subrogado por el artículo 15 de la Ley 50 de

1990), como se demuestra con los “*otro sí*” a los contratos laborales, que obran en el expediente administrativo.

La retención sobre pagos laborales no era requisito para su deducción en el año 2002.

Los pagos por arrendamientos y seguros de los vehículos que beneficiaron a los trabajadores no fueron objeto de retención en la fuente por concepto de pagos laborales, porque la disposición que sujeta la deducción de los mismos a la práctica de retención en la fuente no estaba vigente para el año gravable 2002. (artículos 87-1 E.T. y 15 de la Ley 788 de 2002).

Depreciación de los Vehículos

El gasto por este concepto se origina en la aplicación del literal b) del numeral 2º del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, porque los vehículos configuraban activos depreciables en la contabilidad de la empresa, y dicha norma establece que el activo no monetario registrado por el arrendatario se depreciará o amortizará utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad.

En razón de lo anterior, y en concordancia con lo dispuesto en los artículos 104, 105, 107, 127 y 128 del Estatuto Tributario, la sociedad dedujo en el año 2002 la suma de \$34.545.781.

Así los vehículos estuvieran a disposición de los empleados y formaran parte de su retribución, no significa que el gasto por depreciación sea improcedente, dado que la sociedad actuó con base en una disposición legal que expresamente señala que el activo puede depreciarse como si se tratara de un bien de su propiedad, por tratarse de un leasing financiero.

**Cumplimiento de requisitos generales para la deducción de expensas.
Artículo 107 del Estatuto Tributario**

Los gastos por depreciación, seguros, intereses, arrendamientos (generados en contratos de leasing), sodexho canasta, sodexho gasolina, pasajes, asistencia técnica, mantenimiento de vehículos y edificaciones, alojamiento y manutención

corresponden a gastos reales de la empresa, que resultan necesarios, proporcionados y con relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante.

En relación con el desconocimiento de gastos sodexho canasta, sodexho gasolina, pasajes, asistencia técnica, mantenimiento de vehículos y edificaciones, alojamiento y manutención por valor de \$313.247.872 – Violación de los artículos 87-1, 107, 108, 771-2 del Estatuto Tributario, 128 del Código Sustantivo del Trabajo y 2 del Decreto 3050 de 1997

La sociedad demandante precisó que se trata de gastos de la empresa en que incurrió directamente con diferentes proveedores, que no formaron parte de programas de remuneración de trabajadores, con excepción de gastos menores por mantenimiento e impuesto de equipo de transporte por valor de \$1.913.513.

Mantenimiento e impuesto de vehículos

Estos gastos corresponden a pagos que hacen parte de la remuneración pactada entre Initiative y sus empleados, es decir que es un gasto real y procedente, pero que fueron objeto de una inconsistencia, pues la sociedad los clasificó como “otras deducciones”, cuando en realidad correspondían, como lo sostiene la Administración, a gastos de carácter laboral producto del acuerdo previo (otrosí) suscrito con cada uno de los empleados. Initiative reclasificó los gastos como expensas laborales, generando un efecto neutro con el impuesto de renta de la compañía, por cuanto, simplemente, se cambió de renglón, dentro del capítulo deducciones.

Como prueba de este gasto se anexaron con el recurso de reconsideración los registros auxiliares de las cuentas 5145 por valor de \$1'605.513 y 5115 por valor de \$308.000, así como las facturas soporte por concepto de mantenimiento de equipo de transporte. Igualmente, y en relación con el gasto por impuesto, se anexó también copia simple de la declaración presentada y pagada por la sociedad actora.

Gastos por alimentación y gasolina

Los pagos correspondientes a bonos sodexho canasta y sodexho gasolina son gastos directos de la compañía. Las expensas incurridas por la sociedad Initiative Media por este concepto, corresponden a pagos directos, que no hacen parte de programas de remuneración de trabajadores, sino que se trata de gastos en que la sociedad incurre para atender el desplazamiento y alimentación de funcionarios, en ejercicio de sus funciones.

A través de la contabilidad de la sociedad se verifica que la expensa es real y corresponde a gastos de la empresa, por lo que persistir en su rechazo es transgredir lo previsto en los artículos 772 y 774 del Estatuto Tributario, los que señalan que la contabilidad del contribuyente constituye prueba a su favor, siempre que se lleve en debida forma, es decir, si los libros están registrados en la Cámara de Comercio, están respaldados por comprobantes internos y externos, reflejan completamente la situación de la entidad y no han sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos.

Gastos por asistencia técnica

Todos los gastos por concepto de asistencia técnica se encuentran debidamente soportados mediante facturas con el lleno de los requisitos legales y con cuentas de cobro expedidas, en cada caso, por los responsables, pertenecientes al régimen común o simplificado y por personas naturales, no pertenecientes a ningún régimen.

El rechazo es improcedente porque la sociedad respaldó las deducciones declaradas mediante comprobantes de orden interno y externo, de acuerdo con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, que señala que para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables en el impuesto sobre la renta, se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617 literales b), c), d), e), f) y g) y 618 del Estatuto Tributario.

No existe confesión en los términos del artículo 747 del Estatuto Tributario

Respecto a la afirmación que la DIAN esgrime en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, referente a que Initiative Media Colombia S.A. ha

confesado que los pagos a terceras personas no lo son, y en cambio, si constituyen ingresos laborales a sus trabajadores señaló:

Lo que se ha manifestado a lo largo de la vía gubernativa es que el gasto por el arrendamiento del equipo de transporte constituye un pago laboral, no salarial, acordado por el empleador y el empleado a través de un *otrosí*, mientras que los demás pagos, como sodexho canasta, gasolina, comisiones sodexho, asistencia técnica y otros, son gastos en que incurrió la empresa con diferentes proveedores.

Por lo tanto, no es posible admitir que el contribuyente confesó, pues lo que hizo fue explicar en detalle la realidad de las operaciones ejecutadas durante el periodo gravable 2002.

La sanción por inexactitud impuesta por valor de \$224.446.000. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

El rechazo determinado por la DIAN no genera la aplicación de sanción por inexactitud, ya que el supuesto de hecho de esta sanción es la utilización, por parte de los contribuyentes en sus declaraciones tributarias, de datos o factores falsos, incompletos o desfigurados, entre ellos, la omisión de ingresos o la inclusión de costos, deducciones, descuentos inexistentes o retenciones, con el objeto de disminuir su impuesto a pagar o de aumentar su saldo a favor.

Es decir, aun suponiendo que no sean aceptados los argumentos expuestos por la sociedad como sustento de su posición, para que haya lugar a la sanción por inexactitud es necesario que exista una maniobra fraudulenta por parte del contribuyente, situación que bajo ninguna circunstancia es predicable de la actuación de la demandante. Además, en el presente caso existe una diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente, que hace improcedente la sanción por inexactitud.

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por intermedio de apoderado judicial, presentó escrito de contestación a la demanda, en el que se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la sociedad actora.

Respecto al argumento del demandante según el cual la Administración se basó fundamentalmente en indicios representados en correos electrónicos, y que sus conclusiones no son el resultado de una completa valoración de las pruebas aportadas a lo largo del proceso de investigación, señaló que los correos electrónicos no son simples indicios, como lo consideró el recurrente, sino, por el contrario, tienen el carácter de documentos, en los cuales ha quedado plasmada una declaración o testimonio, con valor probatorio que ha sido reconocido expresamente en la Ley 527 de 1999.

El indicio entendido como el hecho probado y conocido, del que se infiere otro hecho sometido a prueba, si bien es una prueba indirecta, es reconocida por la doctrina como objetiva, más aún cuando el hecho indicador resulta manifiesto, específico, concurrente y probado por medios directos, de manera que si bien los hechos establecidos lo fueron con correos electrónicos, como se dijo, son pruebas de carácter directo, documentales, que vistas en conjunto con otras pruebas, también conforman hechos indicadores del hecho tributario inferido a través de medios de prueba plenamente admisibles en la ley colombiana.

La afirmación de que no se tuvieron en cuenta en la investigación las demás pruebas arrimadas al proceso, como la contabilidad y sus soportes, las certificaciones de revisor fiscal, los contratos de leasing, entre otros, no resulta admisible por cuanto, de la lectura del informe final de visita, así como del requerimiento especial y principalmente de la liquidación oficial de revisión, se prueba que expresamente se analizaron los contratos, las manifestaciones del revisor fiscal, así como los registros efectuados por la compañía en las cuentas PUC y lo plasmado en los estados financieros del año 2002.

Es evidente que las pruebas recaudadas fueron debidamente valoradas en conjunto con los documentos provenientes de los correos electrónicos y las manifestaciones en ellos plasmadas, las que constituyen pruebas idóneas frente a los hechos que interesan al proceso y demuestran que existió una completa valoración probatoria. Por lo tanto, sí se valoró la contabilidad y los documentos internos y externos que la soportaron.

Desconocimiento de gastos por depreciación, seguros, intereses y arrendamiento generados en contratos de leasing en cuantía de \$89.152.951

Frente a la aplicación de los artículos 107 y 127-1 del Estatuto Tributario, se resalta que la primera de las normas se refiere a los requisitos generales de necesidad, causalidad y proporcionalidad de las deducciones con la actividad productora de renta de la empresa; y la segunda, a las reglas que rigen, para efectos contables y tributarios, los contratos de arrendamiento financiero o leasing. Esta última norma se encuentra en el acápite de “depreciación” y establece que para ser beneficiario de tal deducción se debe ser propietario o usufructuario del bien, esto es, debe existir un real vínculo de titularidad de la empresa sobre el bien respecto del cual se realizaran los gastos que se pretende solicitar como deducción.

En las copias del libro diario oficial, en los registros de arrendamientos y seguros, figura, en la columna de observaciones, el nombre de quien parece ser el beneficiario del leasing, así: *“Javier Abril, Ángela Abril, Astrid Flórez, Ángela Mendoza, leasing de Bernardo, Bernardo Celis, Fernando Páez Junio, etc”*.

En las facturas denominadas estados de cuenta, expedidas por las compañías de leasing, se observan anotaciones como la que se lee, por ejemplo, en el Estado de Cuenta No. 67015 con fecha 15 de abril de 2002, “leasing Ángela Mendoza – No cancela intereses, marzo seguro \$83.534, canon \$595.425, abril seguro \$83.535, canon \$595.425”, sumas que corresponden a los valores consignados en la misma cuenta de cobro.

Por otra parte, se resalta que en el estado de resultados se puede apreciar, con meridiana claridad, que en las cuentas 5120 se registra el “LEASING EMPLEADOS” por la suma de \$39.786.269, saldo a 31 de diciembre de 2002, y como “OTROS COSTOS NÓMINA” lo registrado en las cuentas 5130 gastos seguro flota y equipo de transporte, \$14.820.901, valores rechazados en el acto acusado por tratarse de gastos salariales que asume el empleado, y no la compañía.

De manera que, aun cuando algunos de los documentos demuestren efectivamente la titularidad alegada por el recurrente, otra cosa se aprecia en los

documentos analizados en la vía gubernativa, en concordancia con el estado de resultados obrante en el expediente.

Por lo anterior, resulta claro que, al tratarse de gastos efectuados por el empleado y no por la empresa y, finalmente, para beneficio del trabajador y no de la compañía, no puede concluirse que la sociedad contribuyente, a la luz de los artículos 107 y 127-1 del Estatuto Tributario, sea la beneficiaria de la deducción por depreciación y demás, aducidas.

La Administración demostró que la sociedad contribuyente no podía ser beneficiaria de la deducción por no ser propietaria o usufructuaria del bien y por no existir relación de causalidad con el objeto social o actividad productora de renta, ya que el bien beneficiaba e interesaba al trabajador o empleado que asumió realmente el pago del gasto del vehículo.

Teniendo en cuenta que el anterior argumento fue la razón del rechazo de la deducción solicitada, éste no se desvirtúa con la prueba de la depreciación contable o con los registros a que se refieren las normas que regulan el leasing financiero, toda vez que esto último no fue materia de discusión y, adicionalmente, porque no todo registro contable implica que un valor sea deducible en materia tributaria cuando no se cumplen todas las exigencias que en materia fiscal se requiere para ello. En consecuencia, no resulta admisible el argumento del contribuyente de que la Administración desconoció el concepto que transcribe y que no identifica, relacionado con la forma como se realizan los registros de los contratos de leasing.

De manera alguna se demostró que la suscripción de los contratos de leasing sobre los vehículos obedeció a la necesidad de la compañía de contar con bienes o herramientas de trabajo para optimizar los servicios que presta y vende, y que tuvo relación de causalidad con la actividad productora de renta, en la medida en que los gastos que efectuaron los empleados, trabajadores o directivos, fue para lograr su propia titularidad sobre los bienes, motivo por el que la depreciación, gastos por arrendamientos y seguros, asumidos por los empleados, mal pueden ser utilizados por la sociedad contribuyente.

Leasing como remuneración laboral mas no salarial.

El análisis sobre los pagos laborales, efectuado en el acto oficial, se realizó bajo la hipótesis de que la sociedad les hubiese dado dicho tratamiento. Al respecto, precisó la Administración que la deducción solo sería procedente si se cumplía con la exigencia prevista en el artículo 108 del Estatuto Tributario, es decir, el pago de los aportes parafiscales.

Si bien es cierto que empleador y trabajador pueden realizar convenios sobre lo que no constituye salario, los efectos de esta facultad están limitados a lo que tiene que ver con la liquidación de prestaciones sociales o indemnizaciones, y en ningún caso puede hacerse extensiva al pago de los aportes parafiscales, ni a otros beneficios laborales.

Desconocimiento de gastos sodexho canasta, sodexho gasolina, pasajes, seguros, arrendamientos, asistencia técnica, mantenimiento de vehículos y edificaciones, alojamiento y manutención, por valor de \$313.247.872

Esta suma corresponde a lo establecido por la División de Fiscalización como pagos o remuneración en especie en que la compañía incurre y lleva como deducción por pagos a terceros, sin evidenciar que se trata de pagos a sus trabajadores, y que, además, están contemplados en el “otrosí para salarios tradicionales”, con el fin de que no fueran considerados como salarios para efectos prestacionales, hecho último que no fue controvertido por el accionante.

Desde el requerimiento especial se encontró que era improcedente la deducción de dichos valores, por cuanto, en realidad, estos pagos laborales eran salario, lo que se constató en la documentación obtenida en la diligencia de registro de documentos, específicamente en un concepto emitido por la firma Lloreda & Camacho Co., que señaló que se trataba de pagos extrasalariales a empleados, que la sociedad registraba como pagos a terceros distintos a sus trabajadores, y en los estados financieros enviados a “*The Intrpublic Group Of Companies INC*”, a quien la sociedad contribuyente le debía reportar la realidad de sus gastos salariales y notas a los estados financieros del año 2002.

Aún cuando se encuentra demostrado que los gastos figuran a nombre de la empresa y fueron registrados contablemente como gastos de la compañía, tal como consta en las facturas aportadas al proceso con ocasión del recurso y en los registros auxiliares en las cuentas respectivas, es claro que estas erogaciones

tienen su origen en una relación laboral, ya que precisamente se realizan en virtud de ésta, lo que lleva a concluir que se trata de un pago laboral sujeto a los requisitos de ley para que proceda su deducción, entre los que se encuentra la exigencia del pago de los aportes parafiscales, presupuesto que no ha sido acreditado por el recurrente.

Gastos por asistencia técnica

En lo que atañe a la deducción rechazada por concepto de asistencia técnica y por honorarios en cuantía de \$279.579.714, la Administración precisó que corresponde a \$74.764.000 solicitados en el renglón 43 "Honorarios y Comisiones" y \$204.816.000 solicitados en el renglón 49 "Otras Deducciones" de la liquidación privada, tal como se explicó en el requerimiento especial.

Si bien la sociedad demandante pretende probar los pagos por asistencia técnica con las cuentas de cobro allegadas al proceso, es claro que aun cuando la empresa incurra efectivamente en dichas erogaciones, lo cierto es que los pagos por este concepto efectuados a las personas naturales, hacen parte de la remuneración que perciben los ejecutivos de la empresa, razón por la cual no pueden ser aceptados fiscalmente como gastos por asistencia técnica, cuando el tratamiento real es de pagos laborales, aumentándose injustificadamente las deducciones a favor de la sociedad.

Sobre las deducciones rechazadas por gastos por flota y equipo de transporte e impuesto flota y transporte, se puntualiza que el accionante reconoce expresamente que *'corresponden a pagos hechos por Initiative a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados a algunos trabajadores, constituyen pagos laborales indirectos en los términos de la ley laboral'*, respecto de lo cual se resalta que en el acto oficial fueron rechazados por corresponder a gastos laborales, y no a gastos a favor de terceros, respecto de los cuales no se comprobó el cumplimiento de la exigencia establecida en el artículo 108 del Estatuto Tributario.

El desconocimiento de estos gastos no violó los artículos 771-2, 772 y 774 del Estatuto Tributario, porque si bien la contabilidad es un medio de prueba, la Administración estableció que no reflejó completamente la realidad de los hechos económicos como se aduce, ya que fueron desvirtuados con otros medios directos

e indirectos de prueba, tales como los documentos alusivos al otrosí de los contratos de trabajo, las notas de correo, las carpetas de ejecutivos, el memorando de control interno y los conceptos de firmas asesoras.

En relación con la sanción por inexactitud impuesta por valor de \$224.446.000.

Estimó que la sanción impuesta se encuentra ajustada a la ley, toda vez que la sociedad incluyó en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2002 deducciones improcedentes, originando un saldo a favor en lugar de un saldo a pagar.

IV. SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub Sección "B", mediante sentencia del 23 de octubre de 2008, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Gastos por depreciación, seguros y arrendamientos generados en contratos de leasing en cuantía de \$89.152.951

Este valor está conformado por los siguientes conceptos:

| Cuenta | Nombre | Valor |
|---------------|---|--------------|
| 51603501 | Gastos depreciación flota equipo de transporte. | \$34.545.781 |
| 51204006 | Arrendamiento de vehículos. | \$39.786.269 |
| 51304001 | Gastos seguros flota y equipos de transporte | \$14.820.901 |
| | TOTAL | \$89.152.951 |

Coinciden las partes, no hay discrepancia, en que los contratos de leasing suscritos entre la sociedad actora y la Compañía de Financiamiento Comercial, de los que se derivaron los gastos actualmente discutidos, se trataron como leasing financiero sobre vehículos. Estos contratos son:

| Compañía Contratante | Valor del Bien | Valor Canon | Fecha Inicio | Fecha Terminación | Primer Pago | Duración Meses | Folio |
|-----------------------------|-----------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|--------------------|-----------------------|---------------|
| Leasing de Crédito S.A. | 15.000.000 | 511.894 | 14-01-02 | 14-01-05 | 14-02-02 | 36 | 1508/ 1522 |

| | | | | | | | |
|-------------------------|--------------------|------------------|----------|----------|----------|----|----------------|
| Leasing de Crédito S.A. | 32.597.760 | 1.108.736 | | | | 36 | 1496/ 1507 |
| Leasing Colombia S.A. | 36.300.000 | 1.792.099 | 11-02-02 | 11-02-04 | 11-03-02 | 24 | 1484/ 1495 |
| Leasing de Crédito S.A. | 46.000.000 | 535.562 | 30-05-02 | 30-05-05 | 30-06-02 | 36 | 1467/ 1483 |
| Leasing de Crédito S.A. | 14.500.000 | 486.874 | 22-05-02 | 22-05-05 | 22-06-02 | 36 | 14553/ 1466 |
| Leasing de Crédito S.A. | 27.000.000 | 903.254 | 25-06-02 | 25-06-05 | 25-07-02 | 36 | 1436/ 1452 |
| Leasing de Crédito S.A. | 42.730.002 | 2.055.540 | 30-09-02 | 30-09-04 | 30-10-02 | 24 | 1420/ 1435 |
| Leasing de Crédito S.A. | 25.000.000 | 721.354 | 29-11-02 | 29-12-04 | 29-12-02 | 24 | 1408/ 1420 |
| Leasing de Crédito S.A. | 65.000.000 | 1.350.000 | 27-12-02 | 26-12-05 | 27-01-03 | 36 | 1394/ 1406 |
| | 304.127.762 | 9.465.313 | | | | | |

Estos contratos dan fe de que la titularidad radica en cabeza de la sociedad INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A. Sin embargo, para la Administración, las erogaciones que se desprenden de estos contratos son cubiertas por los empleados, y no por la sociedad, de conformidad con las pruebas relacionadas dentro de la liquidación oficial.

Al hacerse una valoración conjunta de las pruebas, se advierte que las cuotas del leasing, los intereses y la depreciación de los vehículos son asumidas por los empleados, quienes finalmente ejercen la opción de compra. Lo anterior significa que el beneficiario del contrato no es la empresa en realidad y, por ello, mal puede concluirse que ésta tiene derecho a la deducción pretendida. Y es que no puede ser otra la conclusión cuando las pruebas existentes muestran que en el manejo de los pagos, que involucran a la sociedad y a sus empleados, existen maniobras por parte de aquélla que no logran ser justificadas, pues si dice ser la beneficiaria del leasing ¿Por qué incluye los pagos en la nómina de sus empleados, y éstos al final del contrato ejercen la opción de compra?, cuando en el evento de tratarse de vehículos de la empresa los gastos deben ser directamente asumidos por ésta, al igual que la opción referida.

En consonancia con lo anterior, el cargo no está llamado a prosperar, y la deducción por concepto de gastos por depreciación, seguros, intereses y arrendamientos, generados en contratos de leasing en cuantía de \$89.152.951, no es procedente.

Gastos por concepto de sodexho canasta, sodexho gasolina, pasajes, asistencia técnica, mantenimiento de vehículos, edificaciones, alojamiento, manutención por valor de \$313.247.872.

Esta suma la conforman los siguientes valores:

| Cuenta | Concepto | Valor |
|---------------|-------------------------------------|--------------------|
| 51956002 | Beneficio Sodexho canasta | 9.952.000 |
| 51953502 | Beneficio Sodexho Gasolina | 1.174.000 |
| 51454001 | Gastos flota y equipo de transporte | 1.605.513 |
| 51154001 | Impuesto flota y transporte | 308.000 |
| 51950501 | Gasto comisiones sodexho pass | 7.166.634 |
| 51351502 | Asistencia técnica empleados | 279.579.714 |
| 51956501 | Parqueaderos | 12.896.011 |
| Total | | 313.247.872 |

La discrepancia entre las partes radica principalmente en el tratamiento dado por la empresa a cada una de las erogaciones, pues la Administración considera que se trata, realmente, de pagos laborales que están sujetos al requisito de ley, como es la exigencia del pago de los aportes parafiscales, presupuesto que no ha sido acreditado por la sociedad.

En cuanto a los gastos por mantenimiento e impuesto de vehículos señaló el *a quo* que cuando existe acuerdo de las partes sobre la calidad de no salariales de algunos pagos, la Administración no puede exigir para la procedencia de la deducción de los mismos la acreditación del pago de los aportes parafiscales, ya que la norma es clara al establecer que dicho requisito sólo se predica respecto de los pagos que constituyan salario.

Al tenor de lo anterior, resultan procedentes las deducciones por las sumas de \$1.605.513 (Mantenimiento de vehículos) y \$308.000 (impuestos).

En relación con los gastos por alimentación y gasolina, sí hay desacuerdo de las partes sobre la naturaleza de la erogación. La sociedad registra en su contabilidad los pagos hechos a Sodexho por comisiones canasta y gasolina (fls. 1286 a 1341) como gastos no laborales; pero se trata de pagos que sí constituyen ingreso para los trabajadores, como se observa en los folios 152 a 179. Por lo tanto, tienen la naturaleza de asignaciones laborales.

Sin embargo, esto no impide la deducibilidad del gasto, pues al tratarse de una expensa que por acuerdo de las partes no constituye salario por estar incluida en el otrosí (tal y como lo afirma la DIAN, párrafo 2º fl 63), no forma parte de la base

para liquidar los pagos parafiscales, resultando procedente la deducción de las sumas de \$7.166.634 (sodexo comisiones), \$1.174.000 (sodexo gasolina) y \$9.952.000 (sodexo canasta).

En cuanto a los gastos por asistencia técnica y honorarios el *a quo* anotó que estos suman un total de \$279.580.000 (\$74.764.000 por honorarios y otros pagos y \$204.816.000 por asistencia técnica). En los registros auxiliares de la cuenta 5135 se consigna el valor pagado por asistencia técnica, y están los respectivos soportes (fls 1016 a 1150), y en la cuenta 5110 aparece registrado el valor pagado por honorarios, prestación de servicios revisoría fiscal, asesoría jurídica, entre otros, con sus respectivos soportes (fls 1151 a 1260).

Sin embargo, en los antecedentes aportados también se registró lo siguiente:

| Nombre empleado | Valor incluido en los ingresos del año 2002 | Valor relacionado en la cuenta como pago a Sonia Salazar por asistencia técnica | Folios |
|--------------------|---|---|------------|
| Luis Alberto Barón | Sonia Salazar \$18.750.000 | \$10.937.000 | 117 y 1144 |

De esto se colige que si bien la suma de \$10.937.000 es un gasto en el que efectivamente incurrió la demandante, lo cierto es que dicha erogación hizo parte de la remuneración que percibió uno de los empleados de la empresa, razón por la cual no puede ser aceptada como un pago por asistencia técnica.

El *a quo* precisó que la situación descrita puede ser tenida como un indicio respecto del tratamiento que está dando la empresa a los pagos por asistencia; tratamiento que no se justificó ni en sede gubernativa ni en sede judicial. Por ello, al no contarse con unos registros contables que ofrezcan plena certeza sobre la naturaleza del gasto, no resulta procedente su deducibilidad.

Bajo las anteriores premisas se confirmó el rechazo de la deducción por asistencia técnica por la suma de \$204.816.000.

En cuanto a los pagos por honorarios, la Administración no argumentó las razones que la condujeron a establecer que se trata de pagos laborales. Por esta razón, al no lograr desvirtuar la realidad de las operaciones, el cargo debe prosperar, es decir, la deducción por valor de \$74.764.000 debe ser aceptada.

En lo que respecta a los gastos por parqueaderos, se desprende de la contabilidad de la sociedad y sus soportes (fl 1264 a 1285) que se trata de gastos en los que realmente incurrió la compañía, y que no constituyen salario ni pagos laborales para los empleados; por lo tanto, al quedar demostrada esta realidad y no existir divergencia en el cumplimiento de los requisitos generales de las deducciones, se considera procedente la deducción por valor de \$12.896.011.

Sanción por inexactitud

No hay lugar a imponer la totalidad de la sanción por inexactitud, al quedar demostrada la realidad de las erogaciones que incluyó como deducciones la sociedad accionante.

En cuanto a la inexactitud de los \$89.152.951 y \$204.816.000 que fueron desconocidos como deducción por concepto de "*depreciación, seguros y arrendamientos generados en contratos de leasing*" y "*asistencia técnica*", el a quo estimó que debe mantenerse la sanción, al quedar demostradas unas deducciones improcedentes por encontrarse que los beneficiarios del contrato de leasing son los empleados y no la empresa; y por existir inconsistencias en los registros contables y en el manejo de algunos gastos que fueron inscritos como asistencia técnica, cuando en realidad se trata de gastos por salarios, respecto de los cuales debió acreditarse el pago de los aportes parafiscales, sin que dichos hechos obedecieran a una diferencia de criterio entre la sociedad y la Administración frente a la interpretación del derecho aplicable.

Condena en costas

Al verificar la conducta asumida por la DIAN, se observa que no ha existido ni temeridad ni mala fe que puedan dar lugar a la condena en costas, pues no se encuentra la ausencia arbitraria de fundamentos en los actos anulados parcialmente, como quiera que éstos resultan de la ejecución adelantada por la entidad con fundamento en las normas legales que fueron invocadas.

V. RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

Gastos rechazados por la Administración originados en contratos de leasing suscritos con Leasing de Crédito S.A. y Leasing de Colombia S.A.

No se trata, como lo afirmó el fallador de primera instancia, de “*maniobras*” que no logran ser justificadas. Tal como lo dispone el artículo 5º del Decreto 3750 de 1986, los pagos indirectos son aquellos que hace el empleador a terceras personas para adquirir bienes o servicios destinados a sus empleados o su núcleo familiar.

En el caso concreto, INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A. efectuó pagos a las Compañías de Financiamiento Comercial con las cuales celebró los contratos de leasing para los vehículos utilizados por algunos directivos de la empresa. De otra parte, el citado artículo 5º no exige que estos pagos indirectos se hagan a la totalidad de los trabajadores, como lo pretende la Administración de Impuestos al señalar que no fueron hechos a la generalidad de los trabajadores, afirmación con la cual añade un requisito que la norma no contiene.

En relación con el rechazo de estos pagos como gastos laborales porque la demandante no canceló los aportes parafiscales y no efectuó la retención en la fuente, debe insistirse en que no constituyen salario en la medida que INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A. en su calidad de empleador y los empleados beneficiados, acordaron que dichas sumas tendrían el tratamiento de pagos no constitutivos de salario, en los términos señalados en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, como se demostró con los “*otros*” a los contratos laborales, los cuales obran en el expediente administrativo.

La retención sobre pagos laborales no era requisito para su deducción en el año gravable 2002

Con fundamento en el concepto 117655 del 4 de diciembre de 2000, expedido por la DIAN, señaló que la deducción de las expensas por concepto de los pagos realizados en virtud de los contratos de leasing y los gastos por seguro de los vehículos, no estaba condicionada a la práctica de retención en la fuente, así como tampoco constituían base de aportes parafiscales.

Gasto de depreciación

Initiative para el año gravable 2002 era titular de contratos leasing sobre vehículos, celebrados con compañías de financiamiento comercial. Al ser titular de los mencionados contratos, en aplicación del literal b) del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, procedió a depreciarlos como si se tratara de vehículos de su propiedad, pues la citada norma dispone que el arrendatario *“depreciará y amortizará, utilizando las mismas reglas y normas que se aplicarían si el bien arrendado fuera de su propiedad”*.

Así, en atención al citado artículo 127-1 y, adicionalmente, según lo dispuesto por los artículos 104, 105, 107, 127 y 128 del Estatuto Tributario, se dedujo en el año gravable 2002, la suma de \$34.546.000.

Por lo expuesto, la sentencia de primera instancia violó el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, al desconocer la deducción por depreciación por la suma de \$34.545.781.

Violación de los artículos 87-1, 107, 108, y 771-2 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 2º del Decreto 3050 de 1997. Desconocimiento de gastos por servicios.

Los gastos discutidos por la Administración de Impuestos, y no reconocidos por el Tribunal de primera instancia, cumplen con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues dichos servicios se utilizaron para optimizar la actividad comercial propia de INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A., que al contratar personal para determinadas áreas, generó una mayor cobertura de los servicios y una mayor calidad en los mismos.

De acuerdo con lo expuesto y con las pruebas allegadas al proceso, los gastos rechazados no son remuneración de los empleados, pues como consta en la contabilidad y en los soportes externos e internos, estas sumas tienen origen en la prestación de servicios a INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A. por parte de personas naturales o jurídicas y, por lo tanto, su deducibilidad debe ser reconocida con base en la valoración integral de las pruebas aportadas a lo largo del proceso.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario. La sanción por inexactitud no es procedente.

En el caso concreto no se está frente a la utilización de maniobras fraudulentas tendientes a obtener beneficios, sino ante una diferencia de criterios con la DIAN respecto a la interpretación de las normas aplicables, con lo cual la actuación de la autoridad tributaria violó, por aplicación indebida, el artículo 647 del Estatuto Tributario.

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Gastos por concepto de sodexo, pasajes, asistencia técnica, mantenimiento de vehículos, edificaciones, alojamiento y manutención.

El *a quo* consideró procedente la deducción por estimar que existe un acuerdo entre las partes sobre la calidad de los pagos como no salariales, y tratándose de pagos de naturaleza laboral, no formarían parte de la base para liquidar aportes parafiscales, y por ende, éste no sería requisito exigible para su procedibilidad.

Solicitó que se reconsidere esta posición, habida cuenta de la realidad probatoria, para evitar que se evada el pago de aportes parafiscales sobre sumas que corresponden a pagos laborales.

Pagos por honorarios y parqueaderos.

Contrario a lo afirmado por el Tribunal, constituyen argumentos de su rechazo los mismos planteados respecto de los demás pagos o erogaciones que, en sentir de la demandada, se constituyen en pagos que buscan incrementar los ingresos laborales de sus empleados, en dinero o en especie, formando parte de los pagos salariales que necesariamente debieran cumplir con el requisito del pago de los aportes parafiscales para que proceda su reconocimiento.

Se deben reconocer como pagos laborales que constituyen salario, por cuanto si bien la Ley 344 de 1996, fundamento del fallo, establece el reconocimiento de los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario, para efecto de excluirlos de la base para liquidar los aportes parafiscales, el convenio debe realizarse en consonancia con lo dispuesto por el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo.

Sanción por inexactitud.

Siendo procedentes las glosas respecto de los rubros citados, se debe mantener la sanción por inexactitud, en cuanto se trata de deducciones improcedentes cuya inclusión no obedeció a una diferencia de criterio frente a la interpretación del derecho aplicable.

VI. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación y la demandada los presentados en la contestación a la demanda.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

VII. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación de las partes demandante y demandada, y teniendo en cuenta el fallo de primera instancia, la Sala estudiará la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios a la Sociedad Initiative Media Colombia S.A. por el año gravable 2002.

Concretamente, analizará si son procedentes las deducciones por depreciación, seguros, intereses y arrendamientos generados en contratos de Leasing; los gastos por Sodexho Pass canasta, gasolina y comisiones, asistencia técnica, mantenimiento de vehículos e impuestos y honorarios y parqueaderos. Finalmente, se estudiará la procedencia de la sanción por inexactitud.

La Sala resolverá los cargos en el orden propuesto por las partes.

Gastos rechazados por la Administración originados en contratos de leasing (depreciación, seguros, intereses, arrendamientos) suscritos con Leasing de Crédito S.A. y Leasing de Colombia S.A.

Para la Sala, el cargo no está llamado a prosperar, pues no se desvirtuó el carácter salarial de los pagos efectuados a las compañías de leasing en virtud de los contratos de arrendamiento financiero de los vehículos entregados a algunos directivos de la compañía y, por ende, está probado que había necesidad de pagar los aportes parafiscales.

El artículo 108 del Estatuto Tributario dispone que los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales, es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F. como requisito ineludible para esa deducibilidad. Para ese efecto, el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable.

El artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, en lo pertinente, dispone que tampoco constituyen salario las prestaciones sociales de que tratan los títulos VIII y IX, ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente, u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones de servicios o de navidad.

A su vez, el artículo 17 de la Ley 344 de 1996 señala que, por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del C.S.T., modificado por el 15 de la Ley 50 de 1990, se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al SENA, ICBF, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993.

Ahora bien, con fundamento en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, la Sala ha precisado que los acuerdos entre empleados y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes parafiscales³.

³ Sentencia de 3 de julio de 2002, Exp.12744 M.P. Ligia López Díaz.

En conclusión, de acuerdo con los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo de Trabajo, modificados por los artículos 14 y 15 de la Ley 50 de 1990, respectivamente, en concordancia con el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, los pagos que se hagan por mera liberalidad o por convención, y sobre los cuales se haya acordado su carácter no salarial, no constituyen base para calcular los aportes parafiscales, y para que proceda la deducción no es necesario acreditar el pago de tales aportes⁴.

Pero no es ese el caso que se da en el presente asunto. Si bien la sociedad fue la titular de los contratos de leasing, como se observa por ejemplo en el folio 1392 del cuaderno de antecedentes, lo cierto es, y así lo ha afirmado la actora, que los pagos que ella efectuó en virtud de esos contratos, tales como cánones, seguros, impuestos, entre otros, fueron asignaciones laborales. La discusión se centró, en consecuencia, en determinar si sobre tales asignaciones laborales se debían liquidar los aportes parafiscales, en virtud de los pactos sobre “no salarios” que firmaron los directivos con la empresa.

Según las pruebas del proceso, el representante legal de la compañía certificó que durante los años 2001, 2002 y 2003, la sociedad INITIATIVE suscribió contratos de leasing con la sociedad Leasing de Crédito S.A., y entregó a algunos de los trabajadores automóbiles para el desempeño de sus funciones y para su uso particular (folio 170 - 172 c.ppal)⁵. Por su parte, los directivos a quienes se les entregaron los vehículos manifestaron, en declaraciones extrajuicio, que *“Para desarrollar las funciones del cargo que ostento en la Compañía antes indicada, es necesario la utilización del vehículo [...], el cual me fue suministrado por parte de Initiative, como parte de mi remuneración laboral”*⁶ (Resalta la Sala).

Sobre el carácter salarial de estos gastos, las pruebas obrantes en el proceso son determinantes para verificar la realidad de esta conclusión. Entre ellas, los correos electrónicos que envió el representante legal de la compañía a algunas personas

⁴ Sentencias de 7 de noviembre de 2002 expediente 13106 M.P. Ligia López Díaz, de 27 de enero de 2003 expediente 12818 M.P. María Inés Ortiz Barbosa, de 4 de diciembre de 2003 expediente 13144 M.P. Juan Angel Palacio Hincapié, de 28 de abril de 2005 expediente 13922 M.P. Héctor J. Romero Díaz y de 7 de junio de 2006 expediente 14535 M.P. Ligia López Díaz.

⁵ Dentro de las pruebas documentales que solicitó la sociedad actora en la demanda figuran: “Las declaraciones extrajuicio de los empleados de Initiative Media Colombia S.A. y de su representante legal, respecto al carácter no salarial de los pagos por concepto de leasing de vehículos, para lo cual respetuosamente solicito que por secretaría se oficie al Magistrado conductor del proceso No. 2007-0051 (que corresponde al radicado interno 16942 que culminó con sentencia del 25 de noviembre de 2010 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), para que a nuestra costa, los envíe con destino a este proceso”.

en el exterior, los cuales fueron transcritos por la DIAN y por el Tribunal,⁷ que, en resumen, consisten en sostener que el 100% del valor del gasto de leasing hace parte integral del salario del empleado, lo que le habría permitido a la sociedad “ahorrar dinero” en el factor prestacional de los empleados, pues localmente no se registraron como salario, lo cual implica que los impuestos y otros aportes patronales se calcularon sobre bases menores a las reales. Que de la cuota completa del leasing (capital, intereses y seguros) se descontaba 100% de la nómina asignada a cada trabajador, y ningún costo era asumido por la sociedad, como tampoco los gastos por mantenimiento e impuestos. Además, el componente fijado en el contrato para ejercer la opción de compra era pagado por el funcionario en su totalidad (folio 100 c.a.).

Además, el Revisor Fiscal de la compañía, en carta enviada al representante legal, le advirtió sobre la necesidad de corregir no sólo los valores registrados en el rubro de personal, sino de adaptar los contratos laborales a la realidad, indicando que *“es supremamente grave el tratamiento que se viene dando a esto⁸, porque se desvirtúa la realidad de los hechos económicos y se generan unas contingencias de tipo fiscal y laboral, por cuanto el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo determina como salario todos los pagos efectuados al trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio recibido. Ahora bien, de otra parte, el artículo 108 del Estatuto Tributario determina como requisito para ser aceptada la deducción por salarios el pago de los aportes parafiscales y todo lo concerniente a seguridad social [...] Estos pagos efectuados no están incluidos en el otro si (sic) que desalariza (sic) ciertos valores convenidos, ni han formado parte de la base para calcular la retención en la fuente”* (folio 186 y ss. c.a.).

Las anteriores pruebas para la Sala son idóneas para establecer que los pagos que la empresa hacía a las compañías de leasing eran, en realidad, para los empleados, y tenían carácter salarial o de remuneración laboral.

Ahora bien, en cuanto al argumento expuesto por la sociedad de que respecto de tales sumas se pactó su carácter no salarial, la Sala no evidencia ningún elemento probatorio que acredite esta afirmación, a pesar de que se alega la existencia de

⁶ Folios 177 y ss. c.ppal.

⁷ Folio 246 cuaderno principal.

⁸ Se refiere a corregir los valores que se otorgan a los empleados y se contabilizan en otras cuentas con base en soportes, cuando la realidad es que se funda en servicios de personal.

un “*otros*” al contrato laboral. Para la Sala, los elementos de juicio señalados demuestran la realidad salarial de esos gastos.

En efecto, como lo señaló la Sala en sentencia del 19 de agosto de 2010⁹, en materia laboral debe primar la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales¹⁰. Por lo tanto, así se estipule que un pago no es constitutivo de salario, si se demuestra que su finalidad era pagar un salario o remunerar al trabajador por las labores desarrolladas, la realidad es que ese pago se ajusta a la naturaleza salarial. Por lo tanto, para tener derecho a la deducción se debe acreditar el pago de los aportes parafiscales, según el artículo 108 del Estatuto Tributario.

De otra parte, es importante precisar que, tratándose de pagos salariales, el artículo 108 del Estatuto Tributario es explícito al disponer que los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales, es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F. como requisito ineludible para esa deducibilidad.

Como el Tribunal consideró que no debía cumplirse este requisito, analizó la procedencia de la deducción con base en el artículo 107 del Estatuto Tributario, tópico sobre lo cual la Sala¹¹ ha considerado que pueden existir pagos laborales esporádicos u ocasionales, que pueden ser deducibles en el impuesto de renta conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario, ya que son necesarios para la generación del ingreso en la actividad productora de renta del contribuyente.

Sin embargo, ese criterio no se puede aplicar a este caso, pues se refiere sólo a aquellas partidas que caben dentro del marco de remuneración de un trabajador, que no constituyen factor salarial o prestacional, pero que, sin embargo, están inmersas dentro del concepto de pagos de índole laboral, cualquiera que sea su denominación (bonificaciones ocasionales o participación de utilidades) y, en este caso, los pagos, como se demostró, sí fueron de índole salarial, cuya deducción

⁹ Expediente 16750, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ Artículo 53 Constitución Política.

¹¹ Sentencia del 13 de octubre de 2005, Exp. 14372, C.P. Dra. María Inés Ortiz B., que anuló el Concepto 57621 del 12 de septiembre de 2003, expedido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que tenía por tesis jurídica: “No son deducibles del Impuesto sobre la Renta, los pagos efectuados a los trabajadores por la mera liberalidad del empleador, como aquellos efectuados a título de participación de utilidades y bonificaciones ocasionales, por cuanto carecen del presupuesto de necesidad exigido en la Ley para el efecto”.

no procede porque no hicieron parte de la base para el pago de los aportes parafiscales. No prospera el cargo.

Gastos de depreciación

Tampoco procede la deducción por depreciación de los vehículos, pues como lo dijo el *a quo*, la sociedad no puede deducir los gastos propios del arrendatario, cuando era el empleado quien tenía la opción de compra.

A juicio de la Sala, el literal b) del artículo 127-1 del Estatuto Tributario, que consagra el derecho de depreciar los bienes objeto de arrendamiento financiero cuando son activos depreciables, está dirigido expresamente a los arrendatarios, como se evidencia del texto de la disposición citada.

Como en este caso se demostró que, aun cuando la actora suscribió los contratos de leasing, los arrendatarios fueron, realmente, los directivos a quienes se les entregaban los vehículos, la sociedad no podía aplicar como deducción la depreciación de estos bienes, que no hacían parte de sus activos. En consecuencia, el cargo de apelación interpuesto contra la sentencia no está llamado a prosperar.

Violación de los artículos 87-1, 107, 108, y 771-2 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 2º del Decreto 3050 de 1997. Desconocimiento de gastos por servicios.

Alegó la sociedad apelante que los gastos discutidos por la Administración de Impuestos y no reconocidos por el Tribunal de primera instancia, cumplen con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues los respectivos servicios se utilizaron para optimizar la actividad comercial propia de INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A., que al contratar personal para determinadas áreas, generó una mayor cobertura de los servicios y una mayor calidad en los mismos.

La Administración de impuestos rechazó como deducción de la declaración de renta del año gravable 2002, los siguientes valores:

| Cuenta | Concepto | Valor |
|---------------|---------------------------|--------------|
| 51956002 | Beneficio Sodexho Canasta | 9.952.000 |

| | | |
|--------------|-------------------------------------|--------------------|
| 51953502 | Beneficio Sodexho Gasolina | 1.174.000 |
| 51454001 | Gastos flota y equipo de transporte | 1.605.513 |
| 51154001 | Impuesto flota y transporte | 308.000 |
| 51950501 | Gastos comisiones Sodexho Pass | 7.166.634 |
| 51351502 | Asistencia técnica empleados | 279.579.714 |
| 51956501 | Parqueaderos | 12.896.011 |
| Total | | 313.247.872 |

De los gastos relacionados, la sentencia de primera instancia aceptó la procedencia de las deducciones rechazadas por la entidad demandada, excepción hecha de los gastos por servicios, de los cuales admitió lo correspondiente a honorarios, por la suma de \$74.764.000, quedando un saldo por aceptar de \$204.816.000, que corresponde a lo pagado por INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A. por asistencia técnica.

El *a quo* rechazó dicho rubro por estimar que dentro de los antecedentes administrativos figura un pago realizado a una empleada de la sociedad, por valor de \$10.937.000, relacionado en la cuenta como: "pago efectuado a Sonia Salazar por asistencia técnica". Para el Tribunal, si bien es un gasto en el que efectivamente incurrió la accionante, lo cierto es que dicha erogación hizo parte de la remuneración que percibió uno de los empleados de la empresa, razón por la cual no puede ser aceptada como un pago por asistencia técnica.

Con fundamento en lo anterior, concluyó que este hecho puede ser tenido como un indicio respecto del tratamiento que está dando la empresa a los pagos por asistencia técnica.

Señaló la sociedad apelante que los gastos por asistencia técnica corresponden a expensas reales incurridas por la compañía, originadas en contratos de prestación de servicios celebrados y ejecutados durante el año 2002, debidamente soportados a través de facturas con el lleno de los requisitos legales y con cuentas de cobro expedidas en cada caso por los responsables, pertenecientes al régimen simplificado.

Alegó que los gastos rechazados no son remuneración de los empleados, pues como consta en la contabilidad y en los soportes externos e internos, estas sumas tienen origen en la prestación de servicios a INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A. por parte de personas naturales o jurídicas y, por lo tanto, su deducibilidad debe ser reconocida con base en la valoración integral de las pruebas aportadas al proceso.

Estimó que si bien los indicios constituyen un principio de prueba, no son suficientes si se cuenta con otros medios probatorios directos, que configuran plena prueba de los hechos a que se refieren.

Pues bien, en primer lugar, la Sala advierte que según el diccionario de la Real Academia Española el “indicio” es “*el fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido*” o también es “*cantidad pequeñísima de algo, que no acaba de manifestarse como mensurable o significativo*”. Probatoriamente, el indicio responde al concepto de ser un hecho conocido del cual se infiere lógicamente otro desconocido. A juicio de la doctrina, no se puede considerar que esta inferencia lógica forme parte de la prueba indiciaria, pues esta labor es propia de la crítica de cualquier medio probatorio¹².

El artículo 248 del Código de Procedimiento Civil dispone que para que un hecho pueda considerarse como indicio deberá estar debidamente probado en el proceso. Para la Sala, la necesidad de que exista un hecho probado como indicio, no significa que el hecho por inferir también lo esté o que lógicamente se dé como parte del indicio, pues no debe desconocerse que el indicio es una prueba indirecta que requiere de una valoración de otros elementos probatorios o de examinar detenidamente los hechos para llegar al convencimiento de que el hecho indicado se dio o probó.

Por eso, como lo enseña la doctrina “*el indicio es una prueba que necesita ser probada y, por lo tanto, si los medios empleados para este fin (testimonios, documentos,...) adolecen de nulidad o carecen de valor procesal por vicios en el procedimiento para su aducción, ordenación, admisión o práctica, el juez no podrá otorgarles mérito probatorio y, en consecuencia, el hecho indiciario le será procesalmente desconocido*”¹³. Por lo tanto, una vez que el hecho indiciario o inferido ha sido procesalmente y probatoriamente establecido por medios válidos e idóneos, el indicio es una prueba eficaz.

En el caso concreto, la DIAN valoró la contabilidad de la actora y concluyó: “*...la relación que trae la sociedad sobre los pagos por asistencia técnica y respecto de los cuales afirma, se encuentran debidamente soportados, no se tendrá en cuenta*

¹² LÓPEZ BLANCO Hernán Fabio, Procedimiento Civil Tomo 3 Pruebas, Dupré Editores 2ª edición 2008. Bogotá. Páginas 312 y 313.

¹³ DEVIS ECHANDÍA, Hernando, citado por LÓPEZ BLANCO Hernán Fabio, Procedimiento Civil Tomo 3 Pruebas, Dupré Editores 2ª edición 2008. Bogotá. Página 313.

en esta oportunidad, porque la realidad demostrada frente a estos pagos es que corresponde a ingresos a favor de ejecutivos de la empresa tendientes a incrementar sus retribuciones laborales, pues como se dijo, en la carpeta interna de algunos ejecutivos aparecen los pagos realizados por la sociedad Initiative Media Colombia y debitados de los ingresos mensuales pactados, registrados en la Cuenta 51351502 'Asistencia técnica'. Adicionalmente, la suma total de dicha relación, que equivale a \$344.167.813, no coincide con el valor que fue registrado por tal concepto por la suma de \$279.579.714¹⁴

Demostrado, entonces, que los pagos cuestionados fueron registrados por la sociedad en cuentas PUC distintas a las asignadas para los gastos de personal, cuando verdaderamente correspondían a gastos laborales y no a gastos de terceros, no pueden aceptarse.

Para la Sala, desde la instancia administrativa, la DIAN cuestionó la certeza contable sobre la ocurrencia de la operación económica, en tanto que la actora se limitó a señalar que la expensa cumple con los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario para que sea aceptada.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión demandada, la Administración, luego de analizar las cuentas de cobro allegadas al proceso, concluyó¹⁵:

"...Si bien los pagos por asistencia técnica pretende probarlos el recurrente con las cuentas de cobro arrimadas al proceso con el recurso vistas a folios 1016 a 1256, es claro que aún cuando la empresa incurra efectivamente en dichas erogaciones, lo cierto es que los pagos por este concepto efectuados a las personas naturales, hacen parte de la remuneración que perciben los ejecutivos de la empresa, tal como se observa en las pruebas referidas anteriormente, razón por la cual no pueden ser aceptados fiscalmente como gastos por asistencia técnica cuando el tratamiento real es de pagos laborales, aumentándose injustificadamente las deducciones a favor de la sociedad.

El recurrente trata de justificar con facturas y registros auxiliares (cuentas 5110,5135) de contabilidad la existencia de los pagos y su deducibilidad, pero tales pruebas no son las conducentes o pertinentes para desvirtuar el cargo que constituye el fundamento del desconocimiento de los valores solicitados planteado en el acto oficial, en la medida en que no contradicen lo encontrado dentro de la investigación fiscal, razón por la que tales pruebas no resultan suficientes, eficaces o útiles para aceptar en esta oportunidad los valores registrados en la declaración privada".

¹⁴ Folio 64 del cuaderno principal.

¹⁵ Folio 105 del cuaderno principal

De acuerdo con lo anterior, no es válido afirmar, como lo hace la actora, que la decisión de la DIAN, para rechazar algunas partidas, se basó en indicios y que, por lo tanto, violó el artículo 742 del Estatuto Tributario, que señala que la determinación de tributos debe fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, pues la DIAN bien podía, válidamente, tomar en cuenta tales documentos y valorarlos individual o conjuntamente con los demás elementos probatorios recaudados en el proceso para llegar a la respectiva decisión.

De otra parte, si bien en virtud del artículo 772 del Estatuto Tributario, la contabilidad del contribuyente es prueba a su favor, si se lleva en debida forma, no debe perderse de vista que el objeto de la contabilidad de todo comerciante es suministrar una historia clara, completa y fidedigna de sus negocios (artículo 50 Código de Comercio), y si tal propósito no se cumple o se desvirtúa por otros medios probatorios, la Administración puede basarse en estos para tomar una decisión conforme a los hechos probados.

Como lo ha señalado la Sala en otras oportunidades, la naturaleza o realidad de los hechos económicos o negocios de un comerciante no depende de la denominación que de ellos se haga en un registro contable o del registro en sí mismo, de manera que si la realidad de esos hechos o negocios se demuestra por otros medios, esa realidad puede desplazar la que emana de la contabilidad del contribuyente, máxime, cuando el revisor fiscal de la compañía advirtió sobre las inconsistencias e imprecisiones en los registros contables de determinadas operaciones. Así las cosas, no existe motivo para modificar la decisión del Tribunal que en este punto consideró ajustado a derecho el acto acusado.

Por otra parte, no se observa en el plenario que sobre tales pagos la actora hubiera pactado con sus empleados el carácter no salarial, pues no hay prueba de los acuerdos suscritos en tal sentido por la sociedad y los empleados, de manera que, conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, para tener derecho a la deducción debió acreditar el pago de los aportes parafiscales.

Finalmente, no se puede analizar la procedencia de la deducción con base en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues según la doctrina judicial de la Sala¹⁶, se acude a esta disposición cuando se trata de partidas que existen dentro del marco de remuneración de un trabajador, que **no** constituyen factor salarial o prestacional, pero que, sin embargo, están inmersas dentro del concepto de pagos de índole laboral, y no cuando los pagos sí son de índole salarial, pues en estos casos, para determinar su procedencia como deducción, debe cumplirse con el presupuesto del artículo 108 del Estatuto Tributario. Así las cosas, el cargo no está llamado a prosperar.

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Gastos por concepto de sodexho, pasajes, asistencia técnica (parcial), mantenimiento de vehículos, y manutención.

El *a quo* consideró procedente la deducción por estimar que existe un acuerdo entre las partes respecto a que estos pagos no son de naturaleza laboral, y, en consecuencia, no forman parte de la base para liquidar aportes parafiscales, por lo que el pago de dichos aportes no sería requisito exigible para su procedibilidad.

Solicitó que se reconsidere esta posición habida cuenta de la realidad probatoria, para evitar que se evada el pago de aportes parafiscales sobre sumas que corresponden a pagos laborales.

En cuanto a los pagos de Sodexho canasta y Sodexho gasolina, la sociedad demandante afirmó que fueron pagos directos no laborales, que no hacían parte de la política de “desalarización”, ni que se pactaron como extrasalariales. Sin embargo, las pruebas tenidas en cuenta por la DIAN demuestran que sí fueron pagos laborales e ingresos de la misma naturaleza para los empleados. Es así como en los folios 169, 171, 173, 175, 177 y 179 del cuaderno de antecedentes aparecen las relaciones de ingresos salariales de diferentes empleados de la compañía, en las que están incluidos esos dos conceptos como ingresos correspondiente a “otrosí” o “beneficios PAAC”, de manera que la actora no podía negar la naturaleza de pagos laborales a estos gastos.

¹⁶ Sentencia del 26 de octubre de 2009, exp. 16643 C.P. Dr. Hector J. Romero D.

En relación con estos conceptos y los demás gastos, que la actora denomina indirectos, y sobre los que sí admite que fueron pagos laborales, a juicio de la Sala, para su eficacia como deducción, la sociedad debió demostrar que hicieron parte de la base para el pago de los aportes parafiscales, pues fueron pagos con los que se remuneró a los empleados en virtud de la relación laboral, es decir, fueron pagos constitutivos de salario e hicieron parte de la nómina de los trabajadores.

Así mismo, no se observa en el plenario que, sobre tales pagos, la actora hubiera pactado con sus empleados el carácter no salarial, pues no hay prueba de los acuerdos suscritos en tal sentido por la sociedad y los empleados, de manera que, conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, para tener derecho a la deducción debió acreditar el pago de los aportes parafiscales.

Y no se puede analizar la procedencia de la deducción con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues según la doctrina judicial de la Sala, se acude a esta disposición, se reitera, cuando se trata de partidas que existen dentro del marco de remuneración de un trabajador, que **no** constituyen factor salarial o prestacional.

Pagos por honorarios y parqueaderos.

La entidad apelante estimó que, contrario a lo afirmado por el Tribunal, constituyen argumentos del rechazo los mismos planteados respecto de los demás pagos o erogaciones. Estos pagos buscan incrementar los ingresos laborales de sus empleados, en dinero o en especie, constituyéndose en un pago de salario, respecto del cual, necesariamente, para su deducción debía acreditar el pago de los aportes parafiscales.

Observa la Sala que acorde con lo señalado por el *a quo*, en el requerimiento especial, la Administración se limitó a enunciar la improcedencia del rubro "honorarios" (\$74.764.000) así: "*La sociedad INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A. solicita en el renglón No. 43 "Honorarios y comisiones" de su declaración de renta y complementarios del año gravable 2002 la suma de \$528.522.000, de los cuales no proceden fiscalmente la suma de \$74.764.000 que corresponden a gastos inexistentes por asistencia técnica y servicios que finalmente correspondían a pagos indirectos a los trabajadores de la compañía*", pero no efectuó un análisis

sobre su improcedencia y en la liquidación oficial de revisión se omitió el análisis respectivo.

En el recurso de apelación la Administración insistió en que constituyen argumentos de su rechazo los mismos planteados respecto de los demás pagos o erogaciones, que en sentir de la DIAN se constituyen en pagos que buscan incrementar los ingresos laborales de sus empleados, sin efectuar un análisis concreto respecto de los valores declarados.

De esta forma, la Administración no precisó porqué estimó que se trata de pagos salariales, razón por la cual no desvirtuó la realidad del rubro declarado. En consecuencia, la deducción por valor de \$74.764.000 debe ser aceptada. No prospera el cargo planteado por la DIAN.

En cuanto a los gastos por parqueaderos por \$12.896.011, según la demandada, corresponden a: *“gastos necesarios en los que incurría Initiative, para que sus empleados pudieran llevar a cabo visitas a clientes, reuniones y atención de los mismos”*¹⁷. Observa la Sala que en los folios 1264 a 1285 del cuaderno de antecedentes figuran copia de los soportes respectivos, que dan cuenta de que se trata de gastos en que incurrió la compañía, y que no constituyen salario ni pagos laborales para los empleados, razón por la cual, acorde con lo señalado por el *a quo*, por tratarse de expensas necesarias debidamente demostradas, procede la deducción por \$12.896.011. No prospera el cargo planteado por la Administración.

Sanción por inexactitud.

La parte demandante estimó que en el caso concreto no se está frente a la utilización de maniobras fraudulentas tendientes a obtener beneficios, sino ante una diferencia de criterios con la DIAN respecto a la interpretación de las normas aplicables, con lo cual la actuación de la autoridad tributaria violó, por aplicación indebida, el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la demandada alegó que siendo procedentes las glosas respecto de los rubros citados, debe, por tanto, mantenerse la sanción por inexactitud correspondiente, bajo la misma consideración efectuada por el *a quo*, en cuanto

¹⁷ Folio 104 del cuaderno principal.

se trata de deducciones improcedentes, sin que se haya demostrado una diferencia de criterio frente a la interpretación del derecho aplicable.

Observa la Sala que conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y, en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto para el contribuyente.

En el presente caso, el rechazo de las deducciones obedeció al incumplimiento de los requisitos legales para su procedencia, como la falta de pago de los aportes parafiscales en el caso de los pagos salariales, de manera que esa circunstancia significó la inclusión, en la declaración de renta, de deducciones inexistentes y factores equivocados que derivaron un mayor saldo a favor de la contribuyente.

De lo expuesto en este fallo, es evidente que los rechazos que se mantuvieron no obedecieron a una diferencia de criterios en torno a la interpretación del derecho aplicable. No puede calificarse como diferencia de criterios en la interpretación de una norma, la apreciación particular de cada uno de los hechos que originaron las partidas o gastos rechazados para tratar de cobijarlos con los efectos que las normas consagran. Por lo tanto, sobre los conceptos rechazados se mantiene la sanción por inexactitud.

En consecuencia y como restablecimiento del derecho se aceptan las deducciones por honorarios \$74.764.000 y Parqueaderos \$12.896.011 y se efectuará la consecuente modificación a la sanción por inexactitud impuesta. Por lo tanto, la Liquidación Oficial queda como sigue:

| CONCEPTO | REGLÓN | PARCIALES | LIQUIDACIÓN DEFINITIVA |
|--|--------|-----------------|------------------------|
| RENTA LIQUIDA | RA | \$1.245.456.000 | |
| Menos: Partidas aceptadas | | 87.660.000 | |
| RENTA LIQUIDA ESTABLECIDA POR EL CONSEJO DE ESTADO | | | 1.157.796.000 |
| RENTA PRESUNTIVA | RC | | 57.493.000 |
| RENTA LIQUIDA GRAVABLE | RE | | 1.157.796.000 |
| IMPUESTO NETO DE RENTA | LA | | 405.229.000 |
| MENOS: DESCUENTOS IVA POR BNS CAPITAL | DI | | |
| MENOS: GENERACIÓN DE EMPLEO | | | 38.560.000 |
| MENOS: OTROS DESCUENTOS TRIBUTARIOS | LB | | |

| | | | |
|---|-----------|--|--------------------|
| TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA | LC | | 366.669.000 |
| IMPUESTO RECUPERADO | LL | | |
| IMPUESTO NETO DE RENTA | LN | | 366.669.000 |
| IMPUESTOS GANANCIAS OCASIONALES | LD | | |
| IMPUESTO DE REMESAS | LF | | |
| TOTAL IMPUESTO A CARGO | FU | | 366.669.000 |
| RTE. FUENTE REMESAS Y PAGOS EXTERIOR | MA | | 30.518.000 |
| RTE FUENTE RENDIMIENTOS FINANCIEROS | MC | | 1.915.000 |
| RTE FUENTE HONORARIOS, COMISIONES Y SE | MY | | 437.892.000 |
| RTE FUENTE ARRENDAMIENTOS | MG | | |
| RTE FUENTE VENTAS | MH | | |
| AUTORRETENCIONES | MJ | | |
| RTE FUENTE OTROS CONCEPTOS | MI | | 7.811.000 |
| TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE | GR | | 478.136.000 |
| MENOS: SALDO A FAVOR AÑO ANT SIN DEV/CO | GN | | |
| MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE | GX | | |
| MAS: ANTICIPO AÑO GRAV SIGUIENTE | FX | | |
| MAS: ANTICIPO A LA SOBRETASA | OZ | | 12.854.000 |
| MAS: SANCIONES | VS | | 175.357.000 |
| TOTAL SALDO A PAGAR | HA | | 76.744.000 |
| TOTAL SALDO A FAVOR | HB | | |

REGLÓN RA. RENTA LIQUIDA

\$1.157.796.000

| | |
|---|-----------------|
| Valor liquidado por la DIAN | \$1.245.454.000 |
| Menos: Valores Aceptados por el Consejo de Estado | 87.660.000 |
| | ----- |
| Valores aceptados por el Consejo de Estado | |
| Honorarios | 74.764.000 |
| Beneficio Sodexho Canasta | 0 |
| Beneficio Sodexho Gasolina | 0 |
| Impuesto flota y transporte | 0 |
| Gastos comisiones Sodexho Pass | 0 |
| Parqueaderos | 12.896.000 |

REGLÓN RC: RENTA PRESUNTIVA

\$57.493.000

REGLÓN RE: RENTA LÍQUIDA GRAVABLE

1.157.796.000

REGLÓN LA: IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE

405.229.000

| | |
|------------------------------------|-----------------|
| Renglón RE: Renta Líquida Gravable | \$1.157.796.000 |
| Por tarifa de Impuesto | 35% |

REGLÓN LC: IMPUESTO NETO DE RENTA

405.229.000

REGLÓN LN Y FU: TOTAL IMPUESTO A CARGO SANCIONES

495.229.000
175357000

| | |
|---|-------------|
| Renglón FU: Total Impuesto (Consejo de Estado) | 405.229.000 |
| Menos: Renglón FU: Total impuesto liquidación privada | 257.071.000 |
| | ----- |

| | |
|--|-------------|
| Mayor impuesto liquidado | 148.158.000 |
| Por Porcentaje de Sanción de Inexactitud | 160% |
| | ----- |

REGLÓN HA: TOTAL SALDO A PAGAR

76.744.000

| | |
|---|---------------|
| Renglón FU: Total Impuesto a Cargo | \$366.669.000 |
| Menos: Renglón GR: Total Retenciones Año Gravable | \$478.136.000 |
| Más: Renglón OZ: Anticipo a la Sobretasa | 12.854.000 |
| Más: Renglón VS: Sanciones | 175.357.000 |

En este orden de ideas, se impone modificar el numeral primero de la sentencia apelada, que anuló parcialmente los actos demandados y practicó una nueva liquidación, para tener como liquidación la practicada en los anteriores términos.

Finalmente, advierte la Sala que mediante auto del 4 de mayo de 2009, la Sala aceptó el impedimento manifestado por la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y la declaró separada del conocimiento del proceso. Sin embargo, como a la fecha la causal de impedimento ha desaparecido, asume el conocimiento del proceso.

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

PRIMERO: MODIFÍCASE el numeral primero de la sentencia apelada del 23 de octubre de 2008, el cual quedará así:

“1. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 310642006000046 del 26 de abril de 2006 y de la Resolución que la confirmó 310662007000008 del 27 de marzo de 2007, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración de renta y complementarios de la sociedad demandante por el año gravable de 2002.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, TÉNGASE como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad INITIATIVE MEDIA COLOMBIA S.A. por el año gravable de 2002 la practicada en esta providencia.

SEGUNDO. RECONÓCESE a la abogada MARIA HELENA CAVIEDES CAMARGO, como apoderada de la parte demandada.

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

Se deja constancia que la anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO