

INGRESO – Causación / REALIZACION DEL INGRESO – Sistema de causación / SISTEMA DE CAUSACION – Obligación de declarar el ingreso en el año gravable en que se realiza / EXPENSAS NECESARIAS – Requisitos / RELACION DE CAUSALIDAD – Nexa entre el gasto y la renta obtenida / NECESIDAD – Concepto / PROPORCIONALIDAD – El gasto debe ser razonable

Para determinar el momento de causación del ingreso se deben tener en cuenta las reglas del sistema de “causación” como quiera que éste es el sistema contable al que están obligadas las sociedades comerciales, y que corresponde al sistema contable que lleva la sociedad actora. De lo anterior se deduce que quien lleva contabilidad por el sistema de causación debe declarar el ingreso en el año gravable en que se realiza, es decir, en el momento en que nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya recibido efectivamente. Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. De conformidad con la disposición señalada, las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando i) sean realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, ii) tengan relación de causalidad con la renta, iii) sean necesarias y iv) sean proporcionadas. Se entiende por relación de causalidad, el nexa que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir que no es posible producir la renta, si no se incurre en el gasto; por su parte, la necesidad implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente y la proporcionalidad indica que el gasto debe ser razonable, esto es la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 27 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 28 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

SALARIOS – Son deducibles siempre que se demuestre el pago de parafiscales / PAGOS OCASIONALES Y POR MERA LIBERALIDAD – No constituyen salarios / PAGOS POR AUXILIO DE TRANSPORTE – No hace parte de la base para liquidar aportes. No es salario / PAGOS POR AUXILIO DE TRANSPORTE DE EMPLEADOS EN MISION – Es deducible y no debe acreditarse el pago de aportes parafiscales

En este punto, es pertinente referirse al artículo 108 del Estatuto Tributario que dispone que los salarios son deducibles siempre que se demuestre el pago de los aportes parafiscales; es decir, se impone al contribuyente la obligación del pago de los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F., como requisito para su deducibilidad, para lo cual deberá demostrar que está a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable. Así mismo, el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, establece que no constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus

funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes. Tampoco hacen parte del salario las prestaciones sociales por beneficios o auxilios habituales u ocasionales, acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes lo hayan dispuesto expresamente, sean en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad. El artículo 17 de la Ley 344 de 1996 precisa que por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, se entiende que los pagos respecto de los cuales, empleadores y trabajadores acordaron 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, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993. En consecuencia, los pagos que se hagan por este concepto no forman parte de la base para calcular los aportes parafiscales y para su deducción no es necesario acreditar el pago de tales aportes; por esta razón, se aceptará la deducción que por este concepto rechazó la Administración Tributaria.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 128 / LEY 344 DE 1996 – ARTICULO 17

EMPRESA DE SERVICIOS TEMPORALES – Respecto de los trabajadores en misión tiene el carácter de empleadora / TRABAJADORES EN MISION – Se les aplica el Código Sustantivo del Trabajo / VIATICOS PERMANENTES – Sólo constituye salario la parte de suministrada a manutención y alojamiento / VIATICOS ACCIDENTALES – No constituye salario / VIATICO – Concepto. Implica una relación laboral / PRESTACION DE SERVICIOS INDEPENDIENTES – No procede la deducción por viáticos pues ésta no es una relación laboral / GASTOS DEPORTIVOS Y RECREACION – No son deducibles porque no tienen relación con la actividad productora de renta

La empresa de servicios temporales tiene el carácter de empleadora, respecto de sus trabajadores de planta y en misión. Concretamente, para los trabajadores en misión, la Ley 50 de 1990 consagra el derecho al salario, vacaciones, prima de servicios proporcional al tiempo laborado, salud ocupacional acorde con los artículos 76, 78 y 79; adicionalmente remite a las disposiciones del artículo 75 de la Ley 50 de 1990. Es decir, a este tipo de trabajadores se les aplica el Código Sustantivo de Trabajo. Concluye la Sala que los viáticos permanentes constituyen salario en la parte dedicada a suministrar al trabajador manutención y alojamiento, mas no en lo que sólo tenga por finalidad proporcionar los medios de transporte o los gastos de representación. En cuanto a los viáticos accidentales, señala que en ningún caso constituirán salario. Viáticos, según el Diccionario de la Real Academia, es la prevención, en especie o dinero, de lo necesario para el sustento del que hace un viaje; en consecuencia, el concepto cubre los gastos en que incurre el trabajador por el cumplimiento de sus funciones o de las actividades relacionadas con su trabajo, fuera de su sede habitual. Explica la demandante que los pagos fueron realizados a personas no vinculadas laboralmente a la empresa y que no figuraban en la nómina de sus empleados; por lo tanto, considera la Sala que si los viáticos se predicen frente a relaciones laborales y de acuerdo con la explicación de la actora, tales personas no tienen ese vínculo de subordinación y dependencia con ella, los pagos hechos como viáticos, no son deducibles. Cuando se trata de la prestación de servicios independientes en los que no existe relación laboral, el contratista recibe como contraprestación una remuneración que bien

puede corresponder al concepto de honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado y si requiere desplazarse a diversos lugares, estos gastos de transporte corren por su cuenta y no pueden calificarse como viáticos, los que, como se vio, aluden a una relación laboral. En ese contexto, el pago no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, causalidad, necesidad y proporcionalidad, por cuanto, no beneficia la actividad productora de renta de Sistempora S.A. Conforme con el criterio expuesto al analizar los requisitos que impone el artículo 107 del Estatuto Tributario para la procedencia de las deducciones, los pagos indirectos a que alude la actora no resultan indispensables para obtener la renta en la relación causa – efecto. Para la Sala, si bien contribuyen estos gastos a mejorar el ambiente laboral y a incentivar a los trabajadores para un mejor desarrollo de su función, no son pagos que incidan directamente en la actividad que desarrolla la empresa.

FUENTE FORMAL: LEY 50 DE 1990 – ARTICULO 75 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

DEDUCCION DE INTERESES – Procede cuando tiene relación de causalidad / GASTOS FINANCIEROS – Procede su deducibilidad siempre que tengan relación de causalidad / PAGOS POR SOBREGIROS – No es deducible por no probarse la relación de causalidad / DEDUCCION DE SALARIOS – Para que proceda es requisito que se aporten los paz y salvos por parafiscales / DESCANSOS REMUNERADOS – Procede la deducción siempre que el empleador este a paz y salvo por pago de aportes parafiscales / COMPENSACION DE VACACIONES - Para que los pagos por este concepto procedan el empleador debe estar a paz y salvo por parafiscales. Forma parte de la base para liquidar aportes parafiscales

Para resolver, la Sala precisa que, según el inciso 2° del artículo 11 del Estatuto Tributario, los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, y distintos de la contribución establecida en los Decretos Legislativos de la Emergencia Económica de 1998. De las normas transcritas se establece que para la deducibilidad de los gastos financieros, incluidos los intereses, debe cumplirse con el requisito de causalidad con la actividad productora de renta. La Administración Tributaria determinó que los gastos de financiación no cumplían con el requisito de causalidad por corresponder a pagos por sobregiros bancarios sin justificación y a intereses por préstamos de Cofincafe a familiares y amigos del gerente y subgerente de la empresa. Si bien la disposición en comento se refiere al pago de los aportes parafiscales, como requisito para la aceptación de la deducción por salarios, en el inciso segundo la adiciona para explicar que la deducción por descansos remunerados procede siempre y cuando el empleador esté a paz y salvo con el pago de los aportes parafiscales. En ese contexto, la Sala considera que el tratamiento fiscal que da la norma para el descanso remunerado se le debe dar también a la compensación monetaria por vacaciones ya que lo que se busca con esa figura es garantizar el derecho fundamental al descanso y, como lo dispone el artículo 108 citado, para que los pagos por este concepto puedan deducirse se requiere realizar el pago de los aportes parafiscales.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 11 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108

GASTOS MEDICOS POR EXAMENES MEDICOS DE INGRESO Y RETIRO DE LOS TRABAJADORES – Es deducible por ser obligatorias para el empleador / DEDUCCION POR DONACION – Requisitos para que procesa / CONTRIBUCION POR ASEO – Registro contable / DEDUCCION POR DEUDAS DE DUDOSO O DIFICIL COBRO - Requisitos para que proceda. Improcedencia por ausencia probatoria / GASTOS DE FINANCIACION – Requisitos de deducibilidad / GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS – Antecedente legislativo. No es deducible del impuesto sobre la renta

En materia de salud ocupacional y para efecto de establecer el estado de salud de los trabajadores al iniciar una labor, desempeñar un cargo o función determinada, es necesario en el desarrollo de la gestión para identificación y control del riesgo, practicar los exámenes médicos ocupacionales de ingreso, periódicos y de retiro, los cuales son a cargo y por cuenta del empleador, conforme al artículo 348 del Código Sustantivo de Trabajo, el literal b) del artículo 30 del Decreto 614 de 1984 y el numeral 1 del artículo 10 de la Resolución 1016 de 1989. De lo anterior se colige que los empleadores deben asumir los costos de los exámenes médicos de ingreso y retiro de sus trabajadores, con el fin de garantizar la seguridad y salud de los mismos y adoptar las medidas de higiene y seguridad indispensables para la protección de la vida, la salud y la moralidad de los trabajadores a su servicio. De acuerdo con lo expuesto tales pagos tienen carácter obligatorio para todos los empleadores y, por lo tanto, es procedente su deducibilidad. Por su parte, el artículo 125-4 del mismo Estatuto, precisa que para el reconocimiento de la deducción se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en la que conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores. Así las cosas, la deducción por donaciones procede para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos por el artículo 125 y 125-4 del Estatuto Tributario. Por su parte, el artículo 125-4 del mismo Estatuto, precisa que para el reconocimiento de la deducción se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en la que conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores. para la procedencia de la deducción por cartera incobrable se debe demostrar la realidad de la deuda, se debe justificar su descargo y se debe demostrar que la deuda se ha originado en operaciones productoras de renta. Sin embargo, la demandante no demostró ni aportó pruebas para desvirtuar el rechazo de esta deducción; no hay documento que evidencie la existencia de una deuda con más de un año de exigibilidad, con la sociedad Artefacta S.A., de quien dice la actora es la deudora, ni se prueba que la cartera se originó en operaciones productoras de renta. Existe, entonces, disposición expresa que estableció que los gastos de financiación, distintos de la contribución establecida en los Decretos de emergencia económica de 1998, son deducibles Visto el anterior recuento normativo sobre el gravamen a los movimientos financieros y teniendo de presente que se analiza lo relacionado con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, la Sala observa que las normas aplicables para esa vigencia disponían que la deducibilidad de los impuestos pagados estaba atada a que tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta y que se tratara de gastos distintos de la contribución establecida en los decretos legislativos de la emergencia económica de 1998, es decir, el Gravamen a los Movimientos Financieros o impuesto del 2x1000.

FUENTE FORMAL: CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTICULO 348 / DECRETO 614 DE 1984 – ARTICULO 30 / RESOLUCION 1016 DE 1989 - NUMERAL 1 DEL ARTÍCULO 10 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 125 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 125-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 145 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 146

CORRECCION DE LAS DECLARACIONES – Oportunidad / SANCION POR LIBROS DE CONTABILIDAD – Procedencia

De acuerdo con el contenido de los artículos transcritos, debe el contribuyente, si observa que no incluyó en la declaración tributaria una suma retenida, corregirla, por uno de los dos procedimientos antes anotados, para incluir la retención que considera no fue solicitada; no es en la etapa de determinación y discusión o en la jurisdicción, que se solicita la inclusión de valores dejados de declarar; lo anterior, por la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias. De acuerdo con el artículo 654 del Estatuto Tributario, dentro de los hechos irregulares que dan lugar a la aplicación de la sanción por libros de contabilidad, el literal e) determina como sancionable, el hecho de no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 588 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 589 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 654

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., doce (12) de marzo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 63001-23-31-000-2004-00908-01(18172)

Actor: SISTEMPORA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 19 de noviembre de 2009 del Tribunal Administrativo del Quindío¹, proferida dentro del proceso de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, que dispuso:

“Primero: Declarar la nulidad parcial, en cuanto a la sanción por inexactitud prevista en la Liquidación Oficial de Revisión

¹ Folios 447 a 487 del cuaderno principal

#010642003000013 de junio 13 de 2003 proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia, y los ordenamientos primero y segundo de la Resolución #010012004000001 de Julio 7 de 2004 proferida por la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia, por medio de la cual se modificó el acto administrativo liquidatorio del tributo, por las consideraciones expuestas en esta providencia.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, se ordena descontar de los valores relacionados en los renglones 80 y 81 de lo que corresponde al formato de liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2000 y equivalentes a la suma de \$481.088.000, tal como aparecen discriminados en el anexo explicativo de la resolución #010012004000001 de Julio 7 de 2001 (sic) (fl. 92 del anexo – fl.148 del C. ppal).

Tercero: Negar las demás pretensiones de la demanda, según las consideraciones expuestas en esta providencia.

(...)"

ANTECEDENTES

La sociedad Sitempora S.A. presentó el 9 de abril de 2001, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000, en la que liquidó un saldo a favor de \$217.308.000, corregida el 27 de septiembre de 2001.

El 22 de mayo de 2001, la demandante solicita a la Administración de Impuestos y Aduanas de Armenia la devolución de la suma de \$217.308.000², la cual fue aprobada mediante Resolución 24 del 1° de junio de 2001.

El 26 de julio de 2001, la División de Fiscalización profiere el Auto de: Apertura No. 0106320010000753 por el programa *Post devoluciones PD*³ y el 18 de septiembre de 2001, profiere los Autos de Inspección Contable No. 010632001000033 y de Inspección Tributaria No. 01063200100022⁴.

El 19 de septiembre de 2001, envía a la sociedad el Requerimiento Ordinario No. 900007, en el que le solicita información relacionada con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000⁵, concediéndole quince (15) días para la respuesta; el 26 de septiembre la sociedad solicita ampliación del plazo hasta el 16 de octubre de 2001⁶, ampliación que fue concedida. La sociedad contestó el requerimiento ordinario de información dentro de la oportunidad otorgada⁷.

² Folio 1 del Tomo 1

³ Folio 342 del Tomo 2

⁴ Folios 439 a 440 del Tomo 2

⁵ Folios 434 a 438 del Tomo 2

⁶ Folio 441 del Tomo 2

⁷ Folios 816 a 1067 del Tomo 3

Mediante Auto No. 143 del 8 de febrero de 2002 se comisiona a ciertos funcionarios de la División de Fiscalización para practicar las inspecciones tributaria y contable ordenadas a la sociedad.

Del análisis de la respuesta al requerimiento ordinario, de las actas de las inspecciones tributaria y contable y de los cruces de información con los clientes de la sociedad, la Administración encontró diferencias en los valores declarados, razón por la cual, profiere el Requerimiento Especial No. 01063200200028 del 28 de octubre de 2002, en el que propone la adición de ingresos, el rechazo de costos y deducciones y la imposición de sanción por libros de contabilidad y por inexactitud.

El 29 de enero de 2003, la representante legal de la sociedad responde el requerimiento especial manifestando su desacuerdo con la modificación propuesta⁸ y, el 13 de junio de 2003, el Jefe de la División de Liquidación profiere la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 mediante la cual modifica la declaración privada en la forma propuesta en el requerimiento especial y señala como saldo a pagar la suma de \$707.403.000.

El 19 de agosto de 2003, la sociedad demandante interpone recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución No. 010012004000001 del 7 de julio de 2004, acogiendo parcialmente los argumentos del recurso y fijando el saldo a pagar en la suma de \$621.723.000⁹.

LA DEMANDA

La entidad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

1. *“La nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 de junio 13 de 2003 proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia, por medio de la cual se fijó oficialmente el impuesto de renta a cargo de la sociedad SISTEMPORA S.A. (antes Sistemas Temporales de Occidente Ltda), identificada con el NIT. 800.024.324-7, por el año gravable 2000, así como la nulidad de la Resolución # 010012004000001 de Julio 7 de 2004 emanada del Despacho de la Administradora de Impuestos Nacionales de Armenia, por medio de la cual se modificó el acto administrativo liquidatorio del tributo, antes mencionado.*
2. *Que como consecuencia de dicha nulidad y para restablecer a la demandante SISTEMPORA S.A. (antes Sistemas Temporales de Occidente Ltda.) en su derecho, se declare que mi patrocinada no está obligada a pagar suma alguna derivada de la operación administrativa demanda(sic) y consecuentemente se confirme su liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable de 2000.*
3. *(...)”*

⁸ Folios 1647 a 1735 del Tomo 5

⁹ Folios 54 a 152 del cuaderno principal 1

¹⁰ Folios 153 a 220 del cuaderno principal 1

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 26, 27, 28, 87-1, 107, 108, 117, 125, 125-1, 125-2, 125-3, 145, 146, 643, 647, 654, 683, 711, 730-4, 742, 743, 745, 746, 750, 771-2, 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículo 30 del Decreto 614 de 1984.
- Artículo 123 del Decreto 2649 de 1993.
- Artículo 17 de la Ley 21 de 1982.
- Artículos 127, 128, 186, 189 y 348 del Código Sustantivo del Trabajo.
- Decreto 1433 de 1983.
- Artículos 71, 74, 75 y 76 de la Ley 50 de 1990.
- Ley 9 de 1979.
- Artículo 38 de la Ley 488 de 1998,
- Artículo 30 del Decreto 433 de 1999.
- Artículos 72, 74, 79 y 80 del Decreto 187 de 1975.

Para desarrollar el concepto de violación propuso los siguientes cargos:

1. Adición de ingresos por \$79.439.463.

Señaló que en la respuesta al requerimiento ordinario, en el punto No. 8 presentó la relación de ingresos por concepto de servicios por valor de \$11.498.012.000, según certificados de retención en la fuente; lo que indica que las diferencias obedecen a que se tomó el certificado expedido por el agente retenedor y no la contabilidad de la sociedad.

Que con el fin de aclarar las dudas, el 18 de octubre de 2002, la sociedad remitió a la División de Fiscalización un oficio relacionando los ingresos contabilizados en el año 2000, el cual no fue tenido en cuenta por el funcionario investigador.

Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y con el memorial del recurso de reconsideración, relacionó los ingresos registrados y contabilizados en el año gravable 2000 por valor de \$11.498.012.215, correspondiente al renglón 21 de la declaración tributaria, relación certificada por la revisora fiscal, por lo que constituye prueba contable.

Manifestó la sociedad demandante que la suma adicionada por ingresos está compuesta por:

- Seguro de vida Colpatria \$63.950.186

Advirtió que por los servicios prestados a Seguros de Vida Colpatria A.R.P. la sociedad contabilizó ingresos por la suma de \$231.382.274, mientras que el valor, según el certificado de retención en la fuente expedido es de \$185.896.650; que Colpatria certificó a la DIAN la suma de \$249.846.836, suma que no es real, como se demuestra con el certificado del revisor fiscal y que la administración adicionó como ingresos la diferencia entre los dos últimos valores por \$63.950.186.

Precisó que la diferencia de \$18.679.012 corresponde al servicio de suministro de personal temporal a Colpatria durante el año gravable 1999 contabilizado y cancelado por ésta en el año 2000.

Que el servicio, según la factura No. 41589, fue prestado en el mes de diciembre de 1999 y contabilizado en el mismo año gravable, razón por la cual, dicha partida no puede ser tenida en cuenta en el año 2000; como se hizo constar en el certificado de revisor fiscal sobre la contabilización de dicha factura que se aportó en la vía gubernativa.

Dijo que la Administración Tributaria, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, aduce que la factura en cita fue expedida en enero de 2000, por lo que no puede afectar el movimiento contable del año 1999. Con esa aseveración la Administración tendría un enriquecimiento sin justa causa ya que sobre esa suma se tributó en el año 1999.

Indicó que la carga de la prueba le corresponde al que expide la factura y contabiliza el ingreso, pero que se invierte y quien causa y contabiliza el costo debe probar si las facturas emitidas por la demandante fueron contabilizadas en el respectivo período o en otro diferente y demostrar en qué vigencia fiscal se recibió el servicio y se causó el derecho a exigir el cobro, como lo establece el artículo 28 del Estatuto Tributario.

- Caucatel S.A. E.S.P. \$15.489.277

Afirmó que los valores contabilizados por los servicios prestados a Caucatel S.A. E.S.P. durante el año gravable 2000, fueron los siguientes:

Factura No. 41639 del 31 de enero de 2000	\$20.531.528
Factura No. 41678 del 5 de marzo de 2000	\$ 3.551.273
Factura No. 41847 del 7 de abril de 2000	\$ 1.736.829
Total facturado	\$25.819.630

Señaló que el cliente, inexplicablemente, certificó a la DIAN la suma de \$41.308.907, lo que genera una diferencia de \$15.498.277; como en el caso anterior, precisó que la diferencia corresponde a la prestación del servicio de suministro de personal temporal en el mes de diciembre de 1999, que afecta esa vigencia fiscal y no la del año 2000, tal como se desprende del certificado de revisor fiscal sobre la contabilización de la Factura No. 41611, por el valor de la diferencia.

Reiteró que la Administración, al pretender gravar en dos vigencias fiscales los ingresos por una misma factura, se enriquece sin justa causa.

2. Rechazo de costos y deducciones.

- Otros costos, servicio temporal por valor de \$18.777.935

Manifestó que el rechazo de esta partida obedece a que la Administración considera que no fue debidamente soportada en la contabilidad; así mismo, afirma que en los actos demandados se cambia el concepto del rechazo pues, en el requerimiento especial, la glosa se fundamentó en la ausencia de la necesidad y proporcionalidad del costo con el ingreso.

Afirmó que la partida rechazada corresponde a pagos de auxilio de transporte de empleados en misión de mercadeo, que se desplazaron a otras ciudades, pagos que fueron hechos por nóminas quincenales o mensuales y cobrados a través de facturas cambiarias de compraventa a cada cliente; que, en consecuencia, cumplen con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad con la renta.

Finalizó el cargo transcribiendo apartes de la sentencia del 16 de junio de 1998, de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proferida dentro del Expediente 8905 en la que la Corporación precisó que para que la certificación del contador público sea eficaz debe indicar en primer lugar que los libros de contabilidad se llevan en debida forma y que se encuentran registrados en la Cámara de Comercio y señalar en forma detallada las cuentas, los asuntos y registros en los libros y los comprobantes que los respaldan.

- Rechazo de auxilio de transporte (viáticos) por \$1.944.000.

Reiteró que también para sustentar este rechazo, la Administración Tributaria exige un nuevo requisito: demostrar soportes contables de la operación. Mientras que en el requerimiento especial, se precisó que el rechazo obedecía al incumplimiento de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

Manifestó que el Comité Departamental de Cafeteros de Risaralda contrató los servicios de Libardo Ocampo Herrera y Gloria María Pérez Martínez, por los que la demandante cobró y facturó la suma de \$1.100.000 más el 11% por la administración del servicio; que, igualmente, Almacafé S.A. Agencia Buga, contrató los servicios de los contratistas Ricardo Bonilla y María Agueda Castro, servicio que fue facturado, más el concepto de la administración del 3.5%.

Indicó que el servicio cumplió con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad y que los ingresos fueron debidamente contabilizados en las Facturas de Venta No. 37139, 50098, 49656 y 49504.

Que los anteriores pagos no requerían que las personas contratadas para prestar el servicio tuvieran relación laboral con la demandante, por lo que no figuran en la nómina.

- Salarios sin pago de aportes a empleados temporales por valor de \$648.107.289.

Agregó que según el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, se entiende por nómina mensual de salarios, para efectos de la liquidación de los aportes al régimen del subsidio familiar, SENA, ESAP, Escuelas Industriales e Institutos Técnicos, la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario y, además, los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales.

Expresó que en el caso concreto, los trabajadores en misión no tuvieron derecho al disfrute de vacaciones porque ninguno laboró más de un (1) año, por lo que lo procedente era pagar una compensación monetaria por vacaciones, en los términos del artículo 76 de la Ley 50 de 1990.

Que la compensación monetaria por vacaciones no es factor salarial y, por tanto, sobre ella no se realizan aportes parafiscales (*Sentencias de la Corte Suprema de Justicia del 31 de marzo de 1955 y del 29 de octubre de 1973*); que su naturaleza es de indemnización y no de salario.

Que lo que obliga a pagar los aportes parafiscales, según el artículo 17 de la Ley 21 de 1982, es el disfrute de las vacaciones y la base conformada por los factores que legalmente constituyen salario.

Que, por lo tanto, no procede el rechazo de la suma de \$648.107.289 y que, en las investigaciones adelantadas por la División de Fiscalización por los años gravables 1997 y 1998, se aceptaron las deducciones y costos referentes a salarios y aportes parafiscales, sin incluir como base para la liquidación las vacaciones, las cuales, como en el año investigado, fueron compensadas a los trabajadores; que una deducción o un costo no pueden ser aceptados en unos años y rechazados en otro.

Señaló que durante el año 2000, la empresa usó el beneficio consagrado en los Decretos 258 y 350 de 1999, en el sentido de disminuir en un (1) punto los aportes parafiscales al SENA, lo que debe ser tenido en cuenta para los respectivos cálculos.

Por otro lado, afirmó no estar de acuerdo con la Sentencia del 12 de noviembre de 2003, expediente 13348, proferida por esta Corporación, citada en el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración, por cuanto consideró que el artículo 108 del Estatuto Tributario, inciso segundo, dispone que debe pagarse aporte parafiscal por los pagos correspondiente a descansos remunerados, de los cuales no gozaron los trabajadores en misión, sin que pueda hacerse extensiva esta interpretación del artículo 17 de la Ley 21 de 1982, que ordena el pago de los mencionados aportes cuando se realicen pagos por descansos remunerados.

- Gastos médicos por valor de \$2.041.150

Aseguró que la sociedad pagó a diferentes profesionales de la salud por los exámenes médicos de ingreso y retiro de los trabajadores, así como a médicos urólogos por la realización de exámenes preventivos de salud ocupacional, para detectar el cáncer en los hombres.

Dijo que estos pagos son obligatorios de acuerdo con los artículos 348, literal b) del Código Sustantivo de Trabajo, 30 del Decreto 614 de 1984, y 10 numeral 1° de la Resolución 1016 de 1989, entre otros.

Anotó que tales pagos deben tomarse como pagos indirectos realizados al trabajador y, por tanto, deducibles, tal como lo señala el Concepto No. 36076 del 20 de mayo de 1998 de la DIAN.

- Gastos deportivos y recreación por \$1.633.690.

Aseguró que los pagos por deporte y recreación tienen relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad ya que corresponden a capacitación de los empleados a través del Departamento de Selección de Personal; al manejo integral de las empresas promotoras de salud a los trabajadores y a la inducción sobre el manejo de las pensiones y los reportes de accidentes de trabajo.

Que estos gastos corresponden a actividades de salud ocupacional, de obligatorio cumplimiento, reguladas por el Decreto 614 de 1984, la Ley 9 de 1979 y el Código

Sustantivo de Trabajo y que, al igual que el anterior, deben aceptarse como pagos indirectos realizados al trabajador y, por tanto, deducibles.

- Gastos de financiación por valor de \$48.283.188.

Señaló que según los artículos 38 de la Ley 488 de 1998 y 30 del Decreto 433 de 1999, se permite la deducibilidad de los intereses corrientes y moratorios, siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta. Este requisito no fue esgrimido en el requerimiento especial sino únicamente el relativo a la necesidad, razón suficiente para solicitar que esta partida se acepte sin objeción.

Advirtió que una vez se contratan los trabajadores, la empresa debe pagarles los salarios, horas extras, dominicales y festivos en forma inmediata, así como realizar el pago de los aportes parafiscales en los diez (10) primeros días de cada mes o cuando se vencen los plazos, pero que los clientes no pagan los servicios por anticipado y hay necesidad de darles financiación hasta por 45 días; que en numerosas ocasiones, la cartera de muchos de ellos sobrepasa el plazo pactado; por lo que continuamente es necesario recurrir a créditos para el cumplimiento de las obligaciones laborales.

Que, en el año gravable 2000, tuvo que solicitar préstamos a entidades bancarias y de ellos se generaron gastos financieros por valor de \$48.283.188, los que son necesarios y proporcionados con la renta y guardan relación de causalidad con los ingresos y son deducibles, de conformidad con lo señalado en el artículo 117 del Estatuto Tributario.

En cuanto a los intereses causados a nombre de personas naturales, afirmó que no exceden la tabla más alta autorizada por la Superintendencia Financiera y que no es cierto que se hayan pagado intereses por préstamos a familiares y amigos del gerente y del subgerente de la empresa; que se tienen deudas con algunos familiares, a 31 de diciembre de 2000, pero que ellos no cobran intereses.

Señaló que la empresa no pagó intereses por préstamo de Cofincafe al subgerente quien, como miembro de la Cooperativa de Ahorro y Crédito Cafetera solicitó un préstamo para Sitempora por la suma de \$30.000.000, para cubrir obligaciones societarias y que, mediante el recibo de caja No. 10111 del 9 de marzo de 2000, se pagaron intereses por valor de \$2.037.793.

Resaltó que en la investigación tributaria adelantada por los años gravables 1997 y 1998 los gastos financieros fueron aceptados.

- Administración, mantenimiento y reparaciones locativas por valor de \$1.863.918.

Precisó que las oficinas que ocupa cualquier empresa requieren de mantenimiento, bien sean propias o arrendadas; que los pagos hechos corresponden a los gastos por concepto de administración de propiedad horizontal del lugar donde la empresa utilizó oficinas durante el año 2000 en el Edificio Gloria ubicado en la ciudad de Pereira y el Edificio Plaza Centro, ubicado en la ciudad de Manizales.

- Contribución por aseo en cuantía de \$680.000.

Afirmó que la suma de \$680.000 corresponde a los pagos realizados a la Asociación Voluntaria por la Tercera Edad NIT. 800.197.719 como retribución por

el servicio de aseo prestado durante tres (3) días a la semana a las instalaciones ubicadas en la Calle 23 No. 12-59 Of. 302, de la ciudad de Armenia.

La asociación es una entidad sin ánimo de lucro que cumple una función social, y es por eso que se les entrega mensualmente una suma por el servicio de aseo, que no cumple con las características de una donación, y por la que ellos, a su vez, expiden el correspondiente recibo.

- Compra de llantas por valor de \$285.779.

Indicó que el gerente de la empresa se desplaza a otras ciudades en el vehículo de su propiedad, a revisar cuestiones administrativas; la empresa no le canceló el arrendamiento del vehículo razón por la que le pagó un juego de llantas por la suma de \$286.000 como contraprestación.

Solicitó que este pago se tenga como un pago indirecto, deducible, por tener relación de causalidad, atendiendo lo dispuesto por la DIAN en el Concepto No. 36076 del 20 de mayo de 1998, antes citado.

- Alojamiento y manutención por valor de \$709.390.

Precisó que cuando el gerente y el subgerente se desplazan a otras ciudades con el fin de realizar auditorías, capacitaciones, contratos con clientes y revisiones administrativas, lo normal es que se hospeden en un hotel de la ciudad que visitan; que en consecuencia, son gastos necesarios, proporcionados y con relación de causalidad con el impuesto sobre la renta y complementarios.

Advirtió que es inconcebible que se rechace una suma tan pequeña cuando los ingresos totales facturados por la sociedad fueron de \$11.511.811.000.

- Rechazo deducción cartera incobrable por \$18.892.534.

Indicó que las razones para que la empresa considerara la deuda como manifiestamente perdida o sin valor no fueron otras que la imposibilidad de ubicar bienes de la deudora que pudieran ser embargados; que a la fecha no ha podido recuperarse la cartera.

Que al tener más de un año de vencido el crédito que la empresa Artefacta S.A. tenía con la demandante, y cumplirse los demás requisitos de ley, se solicitó la deducción; que se hizo la provisión del 33% del valor nominal de cada deuda, conforme con el artículo 74 del Decreto 187 de 1975 y el Concepto de la DIAN No. 01200 del 16 de enero de 1990, ya que la deuda era por \$56.683.271 y la provisión para el año gravable 2000, se hizo por la suma de \$18.892.534.

- Rechazo comisiones bancarias 2x1000 por \$23.828.000, según la DIAN incluidas en el rubro otras deducciones.

Afirmó que el revisor fiscal certificó que no se realizó deducción por concepto del gravamen a los movimientos financieros; que la partida por tal gravamen en el año 2000 ascendió a \$23.323.349 y se adicionó a las utilidades para efecto de liquidar el impuesto sobre la renta.

Manifestó que esa suma no se incluyó en el renglón 41 "intereses y demás gastos financieros" ni en el renglón 45 "otras deducciones", como se explicó en la respuesta al requerimiento ordinario No. 900007 del 19 de septiembre de 2001, en

la que se discriminó por concepto el total llevado a cada uno de esos renglones, lo que vuelve a presentar en esta ocasión.

Transcribió el movimiento contable de la cuenta gastos operacionales, para afirmar que no se incluyeron valores correspondientes al 2x1000; que ese gravamen no es deducible conforme lo establece el artículo 1° de la Ley 633 de 2000.

- Pasajes terrestres por valor de \$4.144.950.

Los pasajes terrestres pagados al gerente y subgerente corresponden a desplazamientos permanentes para verificar el cumplimiento de las agencias de Pereira, Buga, Cali, Manizales e Ibagué.

Que fue necesario el desplazamiento a las ciudades de Popayán, Bogotá, Buenaventura e Ibagué por cuanto se debía afiliar a los empleados al sistema de seguridad social, realizar el pago de nómina, EPS, fondos de pensiones y A.R.P. y suplir las incapacidades de los empleados por motivos de salud y/o accidentes de trabajo.

No es un sobre costo para la empresa es un gasto debidamente causado, necesario, con relación de causalidad y que guarda proporcionalidad con la renta.

- Taxis, buses, restaurantes y parqueaderos por la suma de \$5.978.762.

En cuanto a los taxis y buses, precisó que estos son gastos que se cancelan a los empleados y, en especial, a los de servicios generales y mensajeros para el desarrollo de las actividades propias de la empresa.

Los gastos por restaurante son necesarios por que cuando un empleado se desplaza a otra ciudad debe alimentarse; frente al parqueadero dijo que era necesario por motivo de seguridad de los vehículos de la empresa o de los empleados de la misma.

- Gastos varios por valor de \$3.348.415.

Indicó que esta partida corresponde a gastos de representación, normales en cualquier actividad industrial, comercial y de servicios.

Enumeró los gastos así:

Celebración día de la secretaria.

Bonificación por valor de \$10.000

Muerte de un trabajador: acompañamiento espiritual y material a la familia.

Primera comunión para hijos de los empleados.

Paseo de fin de año.

Regalos a gerentes y jefes de personal de otras empresas.

- Rechazo de certificados de retención en la fuente por valor de \$56.877.

Frente a este rechazo aceptó que, por error, se incorporaron valores en la relación de las retenciones en la fuente por el año gravable 2000; que fue una equivocación de buena fe.

Por otro lado, solicitó que le fuera aceptada la retención en la fuente por valor de \$67.478 del Banco Davivienda que no había reportado en la declaración de renta del año 2000.

3. Sanción por inexactitud.

Advirtió que en el caso concreto no hubo omisión de ingresos; que los rechazos se fundamentaron en la supuesta falta de cumplimiento de los principios de causalidad, necesidad y proporcionalidad, lo que genera diferencias de criterio entre el Estado y el contribuyente.

Sostuvo que la declaración tributaria está amparada por la presunción de veracidad; que no existe inexactitud en la información, y concluyó que la adición de ingresos y los rechazos de costos y deducciones no son causas justificativas para imponer sanción por inexactitud, porque se produjeron por errores en cruces de información y diferencias de criterio.

Transcribió apartes de las sentencias citadas en la resolución que agotó la vía gubernativa.

4. Sanción por libros de contabilidad.

Afirmó que los libros y documentos contables de la sociedad le permitieron a la DIAN adelantar la investigación fiscal; que la sanción contemplada en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario es de aplicación restrictiva y tiene que estar fundamentada.

Para controvertir la sanción, transcribe apartes del Concepto de la DIAN No. 45078 del 11 de mayo de 1999 y de las Sentencias del 7 de mayo de 1999, expediente 9286 y del 12 de septiembre de 1997, expediente 8476, ambas del Consejo de Estado.

Resaltó que en el proceso de determinación y de imposición de sanción, la actuación de los funcionarios de la Administración Tributaria debe enmarcarse dentro del principio de justicia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la oportunidad legal, la apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la demanda¹¹.

Sobre la adición de ingresos por valor de \$79.439.463 manifestó:

Que la Factura No. 41589 por valor de \$18.464.562 fue expedida en el mes de enero de 2000, por lo cual corresponde a esa vigencia fiscal y no al año gravable 1999, como se observa en el libro auxiliar; frente a la Factura No. 41611, dice que

¹¹ Folios 236 a 319 del cuaderno principal 1

en ésta se puede observar que fue expedida el 1° de enero de 2000 por valor de \$15.498.277.

Explicó que en ningún momento la DIAN ha tratado de lucrarse perjudicando el capital de la sociedad, que las facturas se expidieron en el año gravable 2000 y no se declaró, en esa vigencia fiscal, el ingreso obtenido por el servicio prestado.

En cuanto a la falta de aplicación del artículo 28 del Estatuto Tributario, indicó que la norma no consagra la posibilidad de expedir una factura en un año diferente al de la prestación del servicio, por cuanto ésta debe coincidir con el momento de la percepción del ingreso.

Afirmó que si bien es cierto que en desarrollo de la investigación surgieron inconsistencias entre la información suministrada por Caucatel y Seguros de Vida Colpatria y la información suministrada por la demandante, estas se verificaron en desarrollo de la investigación sobre la cual se modificó la declaración privada, por lo tanto, no puede señalar el actor que la modificación se realizó sin fundamento legal.

Frente a la carga de la prueba, aclaró que no le corresponde a los terceros informantes demostrar que el contribuyente recibió los dineros adicionales en su declaración, sino que es al contribuyente investigado a quien le concierne probar o desvirtuar la prueba testimonial.

Dijo, en relación con la certificación del revisor fiscal, que el artículo 777 del Estatuto Tributario establece que las certificaciones de contador público y revisor fiscal son pruebas contables; que cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas como estas, será suficiente la certificación de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la entidad de hacer las comprobaciones pertinentes.

Que la Administración Tributaria comprobó la información y de ella estableció la existencia de ingresos superiores a los declarados; por tal razón, no se tuvo en cuenta el certificado del contador ya que en él se manifestaron menos ingresos de los obtenidos por la actora.

2. Rechazo de costos y deducciones.

Transcribió los argumentos expuestos por la demandante para cada uno de los puntos que lo conforman y los fundamentos de derecho. Se opuso, así:

- Otros costos servicio temporal por valor de \$18.777.935

Indicó que en la liquidación oficial de revisión no se cambiaron los argumentos planteados en el requerimiento especial; se dio alcance al artículo 108 del Estatuto Tributario que exige que para la deducción de salarios es necesario el pago de los aportes parafiscales.

Afirmó que el rechazo del auxilio de transporte obedece a que la demandante no aportó los soportes para demostrar que había realizado los aportes parafiscales que se deben pagar sobre el total del salario y que se demuestran con los recibos emitidos por las entidades beneficiarias del pago; que tampoco cumplen los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues éste es factor constitutivo de salario.

- Rechazo de auxilio de transporte (viáticos) por \$1.944.000.

Precisó que no procedía esta deducción por cuanto no existía vínculo laboral, legal y reglamentario entre las terceras personas beneficiarias del auxilio y la demandante, no hay documento que lo respalde; que, en consecuencia, no existe relación de causalidad, necesidad ni proporcionalidad con la actividad productora de renta; no es una costumbre mercantil.

Señaló que la demandante relaciona ciertos comprobantes de egreso que demuestran claramente que no existió el vínculo laboral, ya que las personas que menciona como clientes son los directamente responsables del pago por ser los patronos.

- Salarios sin pago de aportes a empleados temporales por valor de \$648.107.289.

Advirtió que aunque la compensación monetaria por vacaciones no hace parte del salario, sobre este pago se deben realizar los aportes parafiscales, según lo dispuesto en el artículo 206 del Estatuto Tributario. La norma no condicionó el gravamen sólo a los pagos que constituyan salarios, basta que tenga su origen en una relación laboral, legal o reglamentaria, para que sean gravados.

Aclaró que el hecho de que la compensación por vacaciones no constituya factor salarial no tiene implicaciones en materia laboral, como por ejemplo para el cálculo de las prestaciones sociales, pero que fiscalmente se deben realizar los aportes parafiscales sobre dichos pagos, por no ser rentas exentas y ello, es indispensable para que proceda su deducción.

Dijo que, en el caso de la aplicación de los decretos de emergencia económica, la Administración Tributaria no controvierte que los aportes parafiscales se hayan realizado por mayor o menor cantidad; sino que no procede la deducción por no haberse efectuado los aportes sobre valores que hacen parte de su base.

- Gastos médicos por valor de \$2.041.150.

Los gastos médicos en los que incurrió la demandante no tienen relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta; no son obligatorios para la obtención del ingreso.

Advirtió que no es posible aplicar el Concepto No. 36076 del 20 de mayo de 1998 para que se reconozcan los pagos indirectos realizados al trabajador, por cuanto en él se precisa que las deducciones son expensas necesarias realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de la actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con la actividad.

- Gastos deportivos y recreación por valor de \$1.633.690.

El gasto por este concepto no cumple con las condiciones ordenadas en el artículo 107 del Estatuto Tributario; no existe relación entre los gastos mencionados y la renta; si bien ayudan a mejorar el bienestar de los empleados, en nada contribuyen a la obtención de la renta ya que el empleado con o sin actividades deportivas y de recreación, deberá cumplir con las labores encomendadas.

- Gastos de financiación por valor de \$48.283.188.

Aclaró que no se cambiaron los argumentos planteados en el requerimiento especial, con ocasión de la liquidación oficial de revisión, entre ambos actos hay congruencia, se precisa que los gastos financieros no cumplen con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Que los gastos financieros corresponden a pagos de intereses por sobregiros bancarios, no justificados, por préstamos de familiares y amigos del gerente y subgerente de la empresa, por préstamo de Cofincafe al subgerente, gastos que no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta por cuanto no ofrecen beneficio económico a la empresa.

- Administración, mantenimiento y reparaciones locativas por valor de \$2.466.518.

Al respecto sostuvo que no es posible la deducción de las sumas canceladas por arrendamiento y administración de la oficina en la que funciona la sociedad Servicios Especiales del Occidente Ltda., ya que es a ella a la que le corresponde solicitar la deducción.

Que los gastos por mantenimiento de la oficina, que no es de su propiedad, no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

- Contribuciones por aseo en cuantía de \$680.000.

Resaltó que los pagos que la demandante realizó a la Asociación Voluntaria por la Tercera Edad no corresponden a servicios de aseo, pues los pagos se registraron en la Cuenta Contribuciones, y no en la Cuenta 513505 Gastos de Aseo y Vigilancia, lo que indica que se trata de una donación que no puede ser aceptada por falta de soportes legales y por no cumplir los requisitos establecidos en los artículos 125, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario.

- Compra de llantas por valor de \$285.779.

Sostuvo que en la investigación adelantada se pudo comprobar que la demandante no posee vehículo automotor para su servicio; por lo tanto, la deducción no cumple con los requisitos exigidos por la ley porque siendo el vehículo del gerente financiero, queda claro que el vehículo no es de propiedad de la empresa y que quien se beneficia es el empleado.

- Alojamiento y manutención por valor de \$709.390.

Manifestó que este gasto no fue justificado ni se demostró la finalidad con que se produjo, solo se aduce que era necesario; no hay prueba que explique que el gasto se realizó y que provocó beneficios para la sociedad; además, no se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

- Cartera incobrable por valor de \$18.892.534.

Que los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario establecen la deducción de deudas de difícil cobro o las manifiestamente perdidas; que para su procedencia se requiere que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales establecidos en los artículos 72 y 80 del Decreto 187 de 1975.

Que en el caso concreto no hay pruebas que demuestren la insolvencia de los deudores ni de la inexistencia de garantías para hacer efectivas las obligaciones de los deudores; no se demostró que las deudas estaban perdidas o eran de difícil cobro. Tampoco se demuestran las actividades tendientes a recuperarlas por los medios legales.

- Rechazo comisiones bancarias 2x1000 por valor de \$23.828.000.

Precisó que lo observado durante la investigación tributaria, consta en el Acta de Visita en la cual se lee "*allí aparece registrado: Gastos Financieros Renglón 41 (cuenta 5305) por valor de \$48.283.000, corresponde a ...comisiones bancarias del 2x1000 y 3x1000 que no son deducibles*"; que igualmente se determinó que la demandante, en la declaración de corrección presentada, disminuyó en el renglón 41 *Intereses y gastos financieros*, la suma de \$23.828.000 que corresponde a las comisiones del 2x1000 y que el mismo valor fue aumentado en el renglón *Otras deducciones*, pues pasó de \$217.896.000 a \$241.724.000, valor que no es deducible.

- Pasajes terrestres por valor de \$4.144.950.

Manifestó que no procedía la deducción, porque no existe relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la renta; además no se aportaron pruebas para desvirtuar el rechazo ni precisó la finalidad de los mismos.

- Taxis, buses, parqueaderos y restaurantes por valor de \$5.978.762.

Indicó que estos gastos tampoco cumplen con los requisitos exigidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, tal como se precisó en los actos administrativos demandados.

- Gastos varios por valor de \$3.348.415.

Especificó que estos gastos no son obligatorios para la empresa, pues ésta cumplirá su función con o sin ellos; no cumplen con lo establecido en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

- Rechazo de certificados de retención en la fuente por valor de \$56.877.

Aclaró, de acuerdo con el artículo 746 del Estatuto Tributario, que son ciertos los hechos consignados en la declaración; que la Administración Tributaria no controvierte si las retenciones en la fuente que le practicaron a la demandante equivalen a un mayor valor de las declaradas, simplemente se desconocen las que no le fueron practicadas. Que en caso de que la declaración Tributaria no refleje la realidad económica, al afectado le corresponde corregirla, por lo que ha debido incluir en la declaración de corrección las retenciones que no había declarado antes.

3. Sanción por inexactitud.

Precisó que cuando en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios se incluyen deducciones inexistentes, habrá lugar a la imposición de la sanción por inexactitud equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado y el declarado por el contribuyente o responsable.

Que en el proceso de determinación se demostró que la demandante incluyó deducciones que no cumplen los requisitos para ser aceptadas como tales, reportó gastos sin soporte legal, omitió ingresos e informó retenciones inexistentes, circunstancia que originó el pago de un menor impuesto de renta.

En cuanto a la diferencia de criterios, alegada por la demandante, indicó que siempre se ha sostenido que el contribuyente no cumplió con lo dispuesto en las normas tributarias; que, en consecuencia, la modificación a la declaración tributaria se ha basado en criterios legales y en las pruebas recaudadas en el desarrollo de la investigación.

4. Sanción por libros de contabilidad por valor de \$57.263.000.

Afirmó que la sanción por libros es procedente por cuanto la demandante no lleva los libros de contabilidad en debida forma pues no permitieron verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones. La sanción se aplica con base en el artículo 654 del Estatuto Tributario.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 19 de noviembre de 2009¹², el Tribunal Administrativo del Quindío declaró la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 010642003000013 del 13 de junio de 2003 y lo dispuesto en los numerales primero y segundo de la Resolución No. 010012004000001 de Julio 7 de 2004, proferidas por la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia en cuanto a la sanción por inexactitud y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó descontar del formato de la liquidación oficial la sanción por inexactitud que equivale a la suma de \$481.088.000.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Adición de ingresos y deducciones.

Después de hacer un análisis de las normas que regulan la materia en discusión y transcribir jurisprudencia de esta Corporación, precisó el a-quo que la adición de ingresos es procedente por cuanto la Administración Tributaria encontró diferencias e inconsistencias en la información suministrada por la demandante, con las que se logró demostrar que eran mayores los ingresos que recibió frente a los valores certificados por el contador público y los declarados.

Respecto a la compensación monetaria por vacaciones afirmó que lo que se requiere es que sea un pago proveniente de uno efectuado por el empleador a su empleado, ante la existencia de una relación laboral, como la misma sociedad actora lo menciona en su petitum, dicha relación existió; es decir, para efectuar tal

¹² Folios 447 a 487 cuaderno principal 2

deducción por salarios se requería haber realizado los respectivos aportes parafiscales, exigencia que no cumplió la actora, por lo tanto, la decisión de rechazo se ajusta a las preceptivas normativas del Estatuto Tributario.

Frente a las deducciones incluidas por la sociedad actora consideró, después de transcribir las normas relacionadas con la materia, que no cumplen con lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, esto es, los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto, toda vez que sin estas erogaciones la sociedad perfectamente continuaría con su actividad productora de renta, consistente en el suministro de personal a otras empresas, entre otras actividades relacionadas con su objeto social.

En cuanto a la deducción por cartera incobrable señaló que no se ajusta a los procedimientos para la provisión de cartera, puesto que la misma requiere de una serie de características para la aplicación de porcentajes de provisión conforme con los artículos 145, 146 y siguientes del Estatuto Tributario. El rechazo obedece principalmente a que no se demostró por parte del contribuyente la manifiesta imposibilidad de cobrar la deuda. Por lo tanto, al no observarse dentro del plenario prueba que desvirtúe la legalidad del acto administrativo, la Sala no accede a la objeción por este motivo.

- Sanción por libros de contabilidad.

Señaló que la sanción por libros de contabilidad es procedente pues responde a que éstos no eran llevados en debida forma; no se pudieron determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación del impuesto sobre la renta y las retenciones teniendo en cuenta las declaraciones de corrección efectuadas por la misma sociedad en el recurso de reconsideración, por ello la DIAN debió auxiliarse de las informaciones de terceros para establecer la veracidad de las retenciones, y finalmente las comprobaciones contables que debió realizar la administración de impuestos para descubrir la realidad económica de la sociedad.

- Sanción por inexactitud.

Indicó que un aspecto es que el costo o la deducción no proceda para tenerla en cuenta en la declaración tributaria y otra la inexactitud.

Que la sanción por inexactitud procede cuando lo que se cuestiona es la realidad de los hechos económicos, situación diferente al incumplimiento de los requisitos formales de los documentos que soportan los hechos económicos o las diferencias interpretativas que realice el contribuyente, respecto de que si un gasto o costo es deducible y o no.

La interpretación jurídica del artículo 647 del Estatuto Tributario es clara y revela que la sanción por inexactitud, por tratarse de una especie de derecho punitivo, se debe interpretar de forma restringida.

Agregó que, en la inclusión de las deducciones formalizadas por la actora, hubo diferencia de criterios jurídicos para determinarlas y no una conducta dirigida a la falta de precisión u ocultamiento de información; algunos valores fueron rechazados por falta de soportes o porque ellos no cumplían con los requisitos legales, pero no por la inexistencia de los mismos.

De esta manera, el a-quo dispuso descontar el valor incluido por este concepto en los actos demandados; en lo demás decidió que los actos demandados se debían mantener.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la demandante interpone recurso de apelación¹³ en el que solicita revocar la sentencia impugnada y, en su lugar, disponer que los valores objeto de rechazo son procedentes por cumplir con los requisitos de proporcionalidad, necesidad, oportunidad y causalidad con el impuesto sobre la renta.

Agregó que los pagos por compensación de vacaciones no son base para el pago de los aportes parafiscales, para lo cual transcribe apartes de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, de la Corte Constitucional y conceptos de varias entidades del gobierno nacional que refuerzan el carácter indemnizatorio de la compensación monetaria por concepto de vacaciones no disfrutadas, al termino de la relación laboral o finalización del contrato.

En cuanto a la sanción por libros reiteró los argumentos de la demanda; insistió en que no hay mérito para su imposición; que el Tribunal no analizó la proporcionalidad de la misma ni la base para su determinación.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La **demandada** insistió en las razones que expuso en el escrito de contestación de demanda.

Puntualizó que la actora omitió ingresos recibidos por varias entidades, tal como se evidenció en la contabilidad, certificados y facturas expedidas por los clientes, así como en los libros auxiliares.

Afirma que, según el criterio de ésta Corporación, las compensaciones monetarias pagadas por vacaciones a los trabajadores en misión de las empresas temporales no constituye salario, pero sobre ellos, se deben realizar los aportes parafiscales; que no es una indemnización sino un derecho que le asiste a los trabajadores, según lo dispuesto en los artículos 71, 74, 75 y 76 de la Ley 50 de 1990.

En cuanto a los demás pagos rechazados resaltó que no cumplen los requisitos de proporcionalidad, necesidad y causalidad con la actividad productora de renta, por no ser obligatorios para el desarrollo del objeto social de la empresa.

Advirtió que tampoco es viable el levantamiento de la sanción por libros de contabilidad, al tenor de lo dispuesto en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario, pues la Administración verificó que los libros no eran llevados en debida forma, lo que obstaculizó el ejercicio de las labores de fiscalización, pues no fue posible determinar claramente los factores necesarios para determinar las bases de liquidación de impuestos y retenciones.

¹³ Folios 489 a 498 del cuaderno principal 2

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicita que se confirme la sentencia apelada.

Frente a la adición de ingresos dijo que es prueba suficiente la verificación realizada por la División de Fiscalización; al confrontar los valores consignados en los libros de contabilidad de la sociedad con los valores reportados por escrito por las personas jurídicas con las que Sistempora contrató así como la existencia de facturas no registradas o registradas por menor valor en los libros de la sociedad investigada.

Que en los libros de contabilidad se pudo comprobar que se registraron menores ingresos de los recibidos, por lo que no puede tenerse en cuenta la certificación expedida por el revisor fiscal y el contador público.

En relación con los pagos por concepto de vacaciones indemnizadas, señaló que comparte la decisión del a-quo por cuanto el Consejo de Estado ha manifestado que el pago en dinero de vacaciones, de acuerdo con el artículo 189 del Código Sustantivo del Trabajo, tiene naturaleza indemnizatoria, pero no está excluido de la base para liquidar los aportes parafiscales¹⁴.

Sobre los demás gastos rechazados, afirmó que no cumplen con las exigencias del artículo 107 del Estatuto Tributario; no se encuentra la relación de causalidad que debe vincular los egresos con la actividad productora de renta de la sociedad contribuyente.

Precisó que las bonificaciones no constitutivas de salarios, que se pagan por mera liberalidad del patrono, no son gastos habituales y no son necesarias para que se produzca la renta, lo que permite concluir que no son deducibles.

En cuanto a la sanción por libros de contabilidad, consideró que los argumentos expuestos por el a-quo son totalmente acertados, toda vez que la Administración encontró, en las diligencias adelantadas, irregularidades e inconsistencias entre los valores consignados en los libros y los declarados, situación por la que fue necesaria la confrontación con la información aportada por terceros, para poder establecer las bases de liquidación de los tributos.

Como soporte de sus afirmaciones transcribió apartes de las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 1° de febrero de 2002, Exp. 12303 y del 31 de marzo de 1995, Exp. 6023.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales, la Administración de Impuestos Nacionales de Armenia modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad Sistempora S.A., por el año gravable 2000; específicamente, se examinará si era

¹⁴ Sentencia del 12 de noviembre de 2003, Exp. 13348

procedente la adición de ingresos; el rechazo de deducciones y, la imposición de la sanción por libros de contabilidad.

1. Adición de ingresos por \$79.439.463.

De acuerdo con los antecedentes del proceso, la demandante no incluyó la totalidad de los ingresos obtenidos por los servicios prestados a las sociedades Seguros de Vida Colpatria A.R.P. y Caucatel S.A. E.S.P. La Administración señaló que, después de hacer los cruces con las sociedades citadas, pudo determinar que la actora no había declarado la totalidad de los ingresos recibidos en el año gravable 2000.

Por su parte, para desvirtuar la adición, la actora afirmó que el servicio fue prestado y contabilizado en el año 1999, año en que se tributó sobre ese valor, pero que los clientes lo causaron en el año gravable 2000.

Encuentra la Sala que, para la adición de ingresos, la Administración Tributaria tuvo en cuenta como prueba, la información reportada por los clientes Caucatel y Colpatria S.A., y, además, verificó directamente los libros de contabilidad de la demandante.

Evidencia la Sala que, en los libros auxiliares, la demandante registró, en la cuenta del activo 1305 Clientes¹⁵, los valores de \$18.305.432, cliente Colpatria S.A. y \$15.179.491, cliente Caucatel S.A.

Según la dinámica de esta cuenta, en el débito se registra el valor de los productos, mercancías o servicios vendidos a crédito y se acredita por el valor de los pagos realizados por los clientes.

Para determinar el momento de causación del ingreso se deben tener en cuenta las reglas del sistema de "causación" como quiera que éste es el sistema contable al que están obligadas las sociedades comerciales, y que corresponde al sistema contable que lleva la sociedad actora.

Sobre el particular, el Estatuto Tributario dispone:

"ARTICULO 27. REALIZACIÓN DEL INGRESO. Se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior:

a. Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.

¹⁵ Cuenta en la que de acuerdo con el Decreto 2649 de 1993 se registran los valores a favor del ente económico y a cargo de clientes por concepto de venta de mercancías, productos terminados, servicios y contratos realizados en desarrollo del objeto social, así como la financiación de los mismos.

b. Los ingresos por concepto de dividendos, y de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.

c. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.

ARTICULO 28. CAUSACIÓN DEL INGRESO. Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.

De lo anterior se deduce que quien lleva contabilidad por el sistema de causación debe declarar el ingreso en el año gravable en que se realiza, es decir, en el momento en que nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya recibido efectivamente.

De lo consignado en los libros auxiliares revisados por la Administración Tributaria y de la factura 41611 del cliente Caucatel S.A. se desprende que la demandante causó este ingreso en el año gravable 1999 como lo afirma, y no en el año 2000, año en que recibió el pago por los servicios prestados en el año anterior, como se muestra en el siguiente cuadro que figura en el tomo V del expediente:

"SISTEMA INTEGRADO DE CONTABILIDAD
TRANSACCIONES POR BENEFICIARIOS /CUENTA
LIBROS AUXILIARES
LAPSO INICIAL: 2000/01 ENERO 2.000
LAPSO FINAL: 2000/12 DICIEMBRE 2.000¹⁶

<u>860002183 COLPATRIA S.A. SEGUROS DE VIDA A.R.P.</u>			
LAPSO	CBTE. REG. DOC.	FECHA DETALLE	DEBITO
CREDITOS SALDOS			
1305 CLIENTES			
130505 NACIONALES		SI 04	18.305.432
2000/01 010301 1929 FT-41644		01/21 PRIMERA QUINCENA	100.553
		18.405.985	
2000/01 010301 2059 FT-41673		01/31 2ª QUINCENA ENERO	14.183.076
		32.589.061	
2000/01 010301 2143 FT-41693		01/31 ENERO 2000	1.440.827
		34.029.888	
2000/01 010101 544 RC-50018		01/27 41589 CANCELACION	
18.305.432		15.724.456	

<u>817001193 CAUCATEL S.A</u>				
LAPSO	CBTE. REG. DOC.	FECHA DETALLE	DEBITO	CREDITOS
SALDOS				
1305 CLIENTES				
130505 NACIONALES		SI 04		37.701.062
2000/01 010301 1908 FT-41639		01/31 NOMINA ENE	20.120.897	
		57.821.959		

¹⁶ Folios 1499 a 1509

2000/01	010101	534	RC-50014	01/25	41486	CANC.	FAC.
21.647.747	36.174.212						
2000/01	010101	562	RC-50024	01/27	41611	CANC.	FAC.
15.179.491	20.994.721						

Aunado a lo anterior, en el folio 715 del Tomo III se advierte la copia de la factura No 41611, emitida por Sistempora a Caucatel, en la que se menciona que el servicio corresponde al mes de diciembre de 1999; así mismo, en el folio 6 del cuaderno de pruebas está la certificación expedida por Caucatel, con destino al Tribunal Administrativo del Quindío, la que expresamente dice: “Que el suministro de personal temporal a que alude la factura No. 41611 de enero de 2000, por valor de \$15.489.277, corresponde al servicio prestado a CAUCATEL S.A. E.S.P., durante el mes de diciembre de 1999. (...)”

En lo que atañe al cliente Colpatria S.A., en el folio 1182 del Tomo IV del expediente se observa la respuesta dada por esta sociedad a la DIAN, en la que sostiene que tuvo transacciones con la sociedad Sistemas Temporales del Occidente NIT. 800.024.324 durante los años gravables 1999 y 2000; sin indicar el número y fecha de las facturas expedidas por esos años. Lo anterior no permite establecer con certeza, como si ocurre en el caso de Caucatel, si el ingreso corresponde al año gravable 1999 o 2000.

De lo expuesto se evidencia que no es procedente la adición de ingresos por valor de \$15.179.491 por la Factura 41611, por cuanto está demostrado que corresponde a los servicios prestados por la demandante a Caucatel durante el año gravable 1999 y no en el año 2000; en consecuencia, se modificarán los actos de determinación en el sentido de excluir del renglón 21, Ingresos, el valor antes anotado.

Prospera parcialmente el cargo.

2. Rechazo de costos y deducciones.

Teniendo en cuenta que la demandante aduce que las expensas correspondientes a, entre otros, salarios, bonificaciones, gastos deportivos y otros (recreación, celebraciones, administración, mantenimiento, reparaciones locativas) y los gastos de financiación, cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para ser tratadas como deducibles, la Sala entra a precisar, en primer lugar, las condiciones contenidas en la norma en cita y, luego, al referirse a cada uno de los gastos analizará, además, las exigencias particulares comprendidas en otras normas.

Dispone el artículo 107 del E.T.:

LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente

acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes¹⁷.

De conformidad con la disposición señalada, las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando i) sean realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta, ii) tengan relación de causalidad con la renta, iii) sean necesarias y iv) sean proporcionadas.

Se entiende por *relación de causalidad*, el nexo que existe entre el gasto y la renta obtenida, es decir que no es posible producir la renta, si no se incurre en el gasto; por su parte, *la necesidad* implica que el gasto interviene de manera directa o indirecta en la obtención efectiva de la renta o sea, que ayuda a producirla, en oposición al gasto meramente útil o conveniente y la *proporcionalidad* indica que el gasto debe ser razonable, esto es la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse con el mismo¹⁸.

La Sala, en sentencia del 7 de octubre de 2010, precisó que “(...), en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denunciado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias (...)”¹⁹.

2.1. Otros costos por concepto de servicios temporales por valor de \$18.777.935.

Afirmó el demandante que la partida rechazada corresponde a pagos por auxilio de transporte de empleados en misión, en razón del desplazamiento a otras ciudades.

La Administración Tributaria afirma que el rechazo obedece a la falta de soportes del pago de los aportes parafiscales, sobre estos pagos periódicos que constituyen factor salarial.

En este punto, es pertinente referirse al artículo 108 del Estatuto Tributario que dispone que los salarios son deducibles siempre que se demuestre el pago de los aportes parafiscales; es decir, se impone al contribuyente la obligación del pago de los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F., como requisito para su deducibilidad, para lo cual deberá demostrar que está a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable.

¹⁷ Sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, Consejero Ponente Doctor Héctor J. Romero Díaz

¹⁸ Sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614 C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

¹⁹ Exp. 16951 C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

Así mismo, el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, establece que **no constituyen salario** las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedentes de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes.

Tampoco hacen parte del salario las prestaciones sociales por beneficios o auxilios habituales u ocasionales, acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes lo hayan dispuesto expresamente, sean en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.

El artículo 17 de la Ley 344 de 1996 precisa que por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, se entiende que los pagos respecto de los cuales, empleadores y trabajadores acordaron 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, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993.

Así lo ha considerado el Consejo de Estado, entre otras, en sentencia del 3 de julio de 2002²⁰ en la que precisó que el pago de auxilio de transporte no forma parte de la base para los aportes parafiscales, como quiera que no es salario, pues no se recibe como retribución de los servicios prestados.

En consecuencia, los pagos que se hagan por este concepto no forman parte de la base para calcular los aportes parafiscales y para su deducción no es necesario acreditar el pago de tales aportes; por esta razón, se aceptará la deducción que por este concepto rechazó la Administración Tributaria.

Prospera el cargo.

2.2. Auxilio de transporte (viáticos) a terceros por \$1.944.000.

Manifiesta la demandante que con el Comité Departamental de Cafeteros de Risaralda, Almacafé S.A. y la Agencia Buga suscribió contratos por el servicio de unos trabajadores en misión; que los anteriores pagos, no requerían que las personas contratadas para prestar el servicio tuvieran relación laboral con la demandante, por lo que no figuran en la nómina.

Indica también, que por los trabajadores en misión les cobró a los clientes el desplazamiento a otros lugares, por lo que la empresa recibió ingresos para terceros.

La DIAN, por su parte, asevera que no procede esta deducción por cuanto no existía vínculo laboral entre las terceras personas beneficiarias del auxilio y la demandante, ni hay documento que lo respalde.

²⁰ Exp. 12744 M.P. Ligia López Díaz

El Decreto 24 de 1998, por el cual se reglamenta el ejercicio de la actividad de las empresas de servicios temporales, las define así:

"ARTICULO 1°. <DEFINICION>. Denomínase empresa de servicios temporales, aquella que contrata la prestación de servicios con terceros beneficiarios para colaborar temporalmente en el desarrollo de sus actividades, mediante la labor desarrollada por personas naturales contratadas directamente por la empresa de servicios temporales, la cual tiene con respecto de ésta el carácter de empleador.

Los trabajadores de la empresa de servicios temporales son de dos categorías: de planta y en misión.

Los trabajadores de planta son los que desarrollan su actividad en las dependencias propias de las empresas de servicios temporales y trabajadores en misión aquellos que envía la empresa de servicios temporales a las dependencias de sus usuarios a cumplir la tarea o servicio contratados por éstos. La empresa de servicios temporales tendrá siempre el carácter de empleador con respecto tanto a los de planta y en misión.

(...)"

De acuerdo con las anteriores disposiciones, la empresa de servicios temporales tiene el carácter de empleadora, respecto de sus trabajadores de planta y en misión.

Concretamente, para los trabajadores en misión, la Ley 50 de 1990 consagra el derecho al salario, vacaciones, prima de servicios proporcional al tiempo laborado, salud ocupacional acorde con los artículos 76, 78 y 79; adicionalmente remite a las disposiciones del artículo 75 de la Ley 50 de 1990. Es decir, a este tipo de trabajadores se les aplica el Código Sustantivo de Trabajo.

Dispone el artículo 130 del Código mencionado:

"ARTICULO 130. VIÁTICOS. Modificado por el artículo 17 de la Ley 50 de 1990.

1. Los viáticos permanentes constituyen salario en aquella parte destinada a proporcionar al trabajador manutención y alojamiento; pero no en lo que sólo tenga por finalidad proporcionar los medios de transporte o los gastos de representación.
2. Siempre que se paguen debe especificarse el valor de cada uno de estos conceptos.
3. Los viáticos accidentales no constituyen salario en ningún caso. Son viáticos accidentales aquéllos que sólo se dan con motivo de un requerimiento extraordinario, no habitual o poco frecuente."

De la lectura de la norma concluye la Sala que los viáticos permanentes constituyen salario en la parte dedicada a suministrar al trabajador manutención y alojamiento, mas no en lo que sólo tenga por finalidad proporcionar los medios de transporte o los gastos de representación. En cuanto a los viáticos accidentales, señala que en ningún caso constituirán salario.

Viáticos, según el Diccionario de la Real Academia, es la prevención, en especie o dinero, de lo necesario para el sustento del que hace un viaje; en consecuencia, el concepto cubre los gastos en que incurre el trabajador por el cumplimiento de sus funciones o de las actividades relacionadas con su trabajo, fuera de su sede habitual.

Explica la demandante que los pagos fueron realizados a personas no vinculadas laboralmente a la empresa y que no figuraban en la nómina de sus empleados; por lo tanto, considera la Sala que si los viáticos se predicen frente a relaciones laborales y de acuerdo con la explicación de la actora, tales personas no tienen ese vínculo de subordinación y dependencia con ella, los pagos hechos como viáticos, no son deducibles.

Cuando se trata de la prestación de servicios independientes en los que no existe relación laboral, el contratista recibe como contraprestación una remuneración que bien puede corresponder al concepto de honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado y si requiere desplazarse a diversos lugares, estos gastos de transporte corren por su cuenta y no pueden calificarse como viáticos, los que, como se vio, aluden a una relación laboral.

En ese contexto, el pago no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, causalidad, necesidad y proporcionalidad, por cuanto, no beneficia la actividad productora de renta de Sistempora S.A.

Para la Sala, los listados de comprobantes de egreso visibles a folios 1919 a 1920 del Tomo VI, demuestran que las personas allí, relacionadas no tienen vínculo laboral con Sistempora, para que los pagos cuestionados puedan considerarse viáticos.

No prospera el cargo.

2.3. Otras deducciones

La Administración Tributaria rechazó las deducciones gastos deportivos y recreación por \$1.633.690, administración, mantenimiento y reparaciones locativas por valor de \$1.863.918, compra de llantas por valor de \$285.779, alojamiento y manutención por valor de \$709.390, pasajes terrestres por valor de \$4.144.950, taxis, buses, restaurantes y parqueaderos por la suma de \$5.978.762 y gastos varios por valor de \$3.348.415 (*celebración día de la secretaria, bonificación, muerte de un trabajador, acompañamiento espiritual y material a la familia, primera comunión para hijos de los empleados, paseo de fin de año, regalos a gerentes y jefes de personal de otras empresas*) porque consideró que tales gastos no eran esenciales para la obtención de la renta.

Por su parte, la actora ha señalado que estos conceptos son pagos indirectos de la sociedad para sufragar gastos de los empleados. Pues bien, para la Sala los argumentos expuestos por la sociedad en relación con estos gastos no logran desvirtuar la decisión administrativa.

Conforme con el criterio expuesto al analizar los requisitos que impone el artículo 107 del Estatuto Tributario para la procedencia de las deducciones, los pagos indirectos a que alude la actora no resultan indispensables para obtener la renta en la relación causa – efecto.

Para la Sala, si bien contribuyen estos gastos a mejorar el ambiente laboral y a incentivar a los trabajadores para un mejor desarrollo de su función, no son pagos que incidan directamente en la actividad que desarrolla la empresa.

No prospera el cargo.

2.4. Gastos de financiación por valor de \$48.283.188.

Señaló la actora que según los artículos 38 de la Ley 488 de 1998 y 30 del Decreto 433 de 1999 se permite la deducibilidad de los intereses corrientes y moratorios, siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta.

Indicó que las empresas no pagan por anticipado los servicios y que, por lo tanto, quien cancela los emolumentos salariales a los empleados temporales, los aportes parafiscales, la seguridad social y las prestaciones sociales es la demandante, por lo que es necesario recurrir a créditos de entidades bancarias para el cumplimiento de tales obligaciones laborales.

Para resolver, la Sala precisa que, según el inciso 2° del artículo 11 del Estatuto Tributario²¹, los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, y distintos de la contribución establecida en los Decretos Legislativos de la Emergencia Económica de 1998.

Por su parte el artículo 117 del mismo Estatuto determina:

“DEDUCCIÓN DE INTERESES. Los intereses que se causen a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.

Los intereses que se causen a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Bancaria, por vía general”.

De las normas transcritas se establece que para la deducibilidad de los gastos financieros, incluidos los intereses, debe cumplirse con el requisito de causalidad con la actividad productora de renta.

La Administración Tributaria determinó que los gastos de financiación no cumplían con el requisito de causalidad por corresponder a pagos por sobregiros bancarios sin justificación y a intereses por préstamos de Cofincafe a familiares y amigos del gerente y subgerente de la empresa.

En el presente caso, observa la Sala que la actora no demostró en forma precisa ni aportó pruebas para desvirtuar el rechazo de la deducción por gastos de financiación, no ejerció el derecho de contradicción para desvirtuar la

²¹ Adicionado por el artículo 38 de la Ley 488 de 1998

improcedencia de la deducción, esto es, la demandante no cumplió con la carga de demostrar que los pagos por intereses a Cofincafe, a Roberto Garcés y a la señora Adriana López correspondían a préstamos de dinero para el cumplimiento de la actividad productora de renta.

Lo visto en el proceso, se insiste, muestra que ni en sede administrativa ni en sede jurisdiccional la demandante probó la procedencia de la deducción por gastos de financiamiento. Por el contrario, las pruebas obtenidas en las actuaciones de la DIAN (*relación de gastos año 2000*) desvirtúan las afirmaciones de la demandante.²²

La inconformidad manifestada en el recurso de apelación constituye simples afirmaciones sin ningún sustento probatorio, que no consiguen demostrar la procedencia de la deducción. Por el contrario, la DIAN verificó exactamente que las sumas glosadas no correspondían a gastos financieros producto de transacciones (créditos) de la empresa, sino a los conceptos antes señalados de sobregiros bancarios injustificados e intereses pagados por el gerente y subgerente en razón de créditos a su favor.

En consecuencia, para la Sala, el gasto no cumple con los requisitos requeridos por el artículo 107 del Estatuto Tributario pues, de conformidad con lo antes expuesto, no resulta forzosa con la actividad productora de renta de la empresa.

2.5. Compensación por vacaciones por valor de \$648.107.289.

Expresa la demandante que estos pagos no corresponden a vacaciones porque se trata de trabajadores en misión que no cumplieron un (1) año de servicio continuo y por tanto no tenían el derecho al disfrute de ese descanso; que únicamente se les debía pagar una compensación monetaria por vacaciones, en los términos del artículo 76 de la Ley 50 de 1990, que no es factor salarial y por tanto, sobre este valor no se deben realizar los aportes parafiscales.

El artículo 108 del Estatuto Tributario dispone:

ARTICULO 108. LOS APORTES PARAFISCALES SON REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE SALARIOS. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. <Inciso adicionado por el artículo 83 de la Ley 223 de 1995, con la siguiente frase:> Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.

Si bien la disposición en comento se refiere al pago de los aportes parafiscales, como requisito para la aceptación de la deducción por salarios, en el inciso

²² Folios 1516 a 1528 del Tomo V

segundo la adición para explicar que la deducción por descansos remunerados procede siempre y cuando el empleador esté a paz y salvo con el pago de los aportes parafiscales.

En ese contexto, la Sala considera que el tratamiento fiscal que da la norma para el descanso remunerado se le debe dar también a la compensación monetaria por vacaciones ya que lo que se busca con esa figura es garantizar el derecho fundamental al descanso y, como lo dispone el artículo 108 citado, para que los pagos por este concepto puedan deducirse se requiere realizar el pago de los aportes parafiscales.

Así lo sostiene la Sala al precisar además que:

“En efecto el descanso remunerado, para el sector privado, está previsto en artículo 186 del Código Sustantivo del Trabajo y consiste en el derecho que tienen los trabajadores que hubieren prestado sus servicios durante un año, a quince (15) días hábiles consecutivos de vacaciones remuneradas.

De manera equivalente, en el sector oficial, ese descanso está previsto en el artículo 8° del Decreto 1045 de 1978 que dispone que “Los empleados públicos y trabajadores oficiales tienen derecho a quince (15) días hábiles de vacaciones por cada año de servicios, salvo lo que se disponga en normas o estipulaciones especiales. (...)

La compensación de vacaciones en cambio, de conformidad con el artículo 1° de la Ley 995 de 2005²³ es el derecho que tienen tanto los empleados públicos como los trabajadores oficiales y del sector privado que cesen en sus funciones o hayan terminado sus contratos de trabajo, sin que hubieren causado las vacaciones por año cumplido²⁴, a que se les reconozcan y compensen las vacaciones en dinero de manera proporcional al tiempo efectivamente trabajado.”²⁵

Por su parte, la Ley 21 de 1982 (artículos 7° y 9°) establece que los empleadores que ocupen uno o más trabajadores permanentes están obligados a pagar un porcentaje del monto de la nómina, por concepto del subsidio familiar y al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA).

El artículo 17 de la misma ley señala que para efectos de la liquidación de los aportes al régimen del subsidio familiar, SENA, ESAP, escuelas industriales e institutos técnicos, “(...) se entiende por nómina mensual de salario la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral, cualquiera sea su denominación y además, los verificados por descanso remunerados de la ley y convencionales o contractuales.”

En ese orden, la compensación monetaria por vacaciones forma parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales; como no se allegó la prueba de su pago, es improcedente su deducción.

²³ Antes de la entrada en vigencia de esta Ley, la compensación estaba regulada para el sector privado en el artículo 186 del C.S.T. y para el sector oficial, en el artículo 21 del Decreto Ley 1045 de 1978. La Ley 995 simplemente equiparó, para los dos sectores, tanto privado como oficial, las condiciones en que se accedía a ese derecho. La concepción técnica de este derecho surge para compensar el hecho de no disfrutar vacaciones se ha mantenido incólume.

²⁴ Frase declarada condicionalmente exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C-669 de 2006.

²⁵ Sentencia del 1° de marzo de 2012, Exp. 17432, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

No prospera el cargo.

2.6. Deducción por gastos médicos por valor de \$2.041.150.

Señala la actora que los gastos médicos corresponden a pagos a diferentes profesionales de la salud por los exámenes médicos de ingreso y retiro de los trabajadores, así como a médicos urólogos por la realización de exámenes preventivos de salud ocupacional, para detectar el cáncer en los hombres.

Se precisa:

En materia de salud ocupacional y para efecto de establecer el estado de salud de los trabajadores al iniciar una labor, desempeñar un cargo o función determinada, es necesario en el desarrollo de la gestión para identificación y control del riesgo, practicar los exámenes médicos ocupacionales de ingreso, periódicos y de retiro, los cuales son a cargo y por cuenta del empleador, conforme al artículo 348 del Código Sustantivo de Trabajo²⁶, el literal b) del artículo 30 del Decreto 614 de 1984²⁷ y el numeral 1 del artículo 10 de la Resolución 1016 de 1989²⁸.

De lo anterior se colige que los empleadores deben asumir los costos de los exámenes médicos de ingreso y retiro de sus trabajadores, con el fin de garantizar la seguridad y salud de los mismos y adoptar las medidas de higiene y seguridad indispensables para la protección de la vida, la salud y la moralidad de los trabajadores a su servicio

²⁶ ARTICULO 348. MEDIDAS DE HIGIENE Y SEGURIDAD. <Artículo modificado por el artículo 10 de Decreto 13 de 1967. El nuevo texto es el siguiente:> Todo {empleador} o empresa están obligados a suministrar y acondicionar locales y equipos de trabajo que garanticen la seguridad y salud de los trabajadores; a hacer practicar los exámenes médicos a su personal y adoptar las medidas de higiene y seguridad indispensables para la protección de la vida, la salud y la moralidad de los trabajadores a su servicio; de conformidad con la reglamentación que sobre el particular establezca el Ministerio del Trabajo.

²⁷ ARTICULO 30. Contenido de los programas de Salud Ocupacional. Los programas de salud Ocupacional de dentro de las empresas deberán contener las actividades que resulten de los siguientes contenidos mínimos: (...b) El subprograma de la Medicina del trabajo de las empresas deberá:

- 1) Realizar exámenes médicos, clínicos y paraclínicos para admisión, selección del personal, ubicación reingreso al trabajo y otras relacionadas con los riesgos para la salud de los operarios.
- 2) Desarrollar actividades de vigilancia epidemiológica de enfermedades profesionales, patología relacionada con el trabajo y ausentismo por tales causas.
- 3) Desarrollar actividades de prevención de enfermedades profesionales, accidentes de trabajo y educación en salud a empresarios y trabajadores, conjuntamente con el subprograma de higiene industrial y seguridad industrial.
- 4) Dar asesoría en toxicología industrial sobre los agentes de riesgo en la introducción de nuevos procesos y sustancias.
- 5) Mantener un servicio oportuno de primeros auxilios.
- 6) Prestar asesoría en aspectos médicos laborales, tanto en forma individual como colectiva.
- 7) Determinar espacios adecuados para el descanso y la recreación, como medios para la recuperación física y mental de los trabajadores.

²⁸ ARTICULO 10: Los subprogramas de Medicina Preventiva y del Trabajo, tienen como finalidad principal la promoción, prevención y control de la salud del trabajador, protegiéndolo de los factores de riesgo ocupacionales, ubicándolo en un sitio de trabajo acorde con sus condiciones psicofisiológicas y manteniéndolo en aptitud de producción de trabajo. Las principales actividades de los subprogramas de Medicina Preventiva y del Trabajo son:

1. Realizar exámenes médicos, clínicos y paraclínicos para admisión, ubicación según aptitudes, periódicos ocupacionales, cambios de ocupación, reingreso al trabajo, retiro y otras situaciones que alteren o puedan traducirse en riesgos para la salud de los trabajadores.
- 2.

De acuerdo con lo expuesto tales pagos tienen carácter obligatorio para todos los empleadores y, por lo tanto, es procedente su deducibilidad.

2.7. Contribución por aseo en cuantía de \$680.000.

Según lo afirma la actora, esta suma corresponde a los pagos realizados a la Asociación Voluntaria por la Tercera Edad como retribución por el servicio de aseo prestado durante tres (3) días a la semana en las instalaciones de la demandante sede Armenia; que no es una donación.

La Administración Tributaria precisa que no se trata de pagos por la prestación de un servicio sino de una donación, por cuanto la demandante registró los pagos realizados a la asociación citada en la Cuenta 512505 Contribuciones; que si se tratara de un servicio, el pago se hubiera registrado en la Cuenta 513505, Gastos de aseo y vigilancia.

Para la Sala, el rechazo de tal deducción debe confirmarse por las siguientes razones:

La legislación tributaria proporciona ciertos incentivos a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen donaciones a determinadas personas, tal como se desprende del artículo 125 del Estatuto Tributario que dispone:

“Deducción por donaciones. Los contribuyentes del impuesto de renta que estén obligados a presentar declaración de renta y complementarios dentro del país, tienen derecho a deducir de la renta el valor de las donaciones efectuadas, durante el año o período gravable, a:

- 1. Las entidades señaladas en el artículo 22, y*
- 2. Las asociaciones, corporaciones y fundaciones, sin ánimo de lucro, cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental, la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general.*

El valor a deducir por este concepto, en ningún caso podrá ser superior al treinta por ciento (30%) de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación. Esta limitación no será aplicable en el caso de las donaciones que se efectúen a los fondos mixtos de promoción de la cultura, el deporte y las artes que se creen en los niveles departamental, municipal y distrital, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF- para el cumplimiento de sus programas del servicio al menor y a la familia, ni en el caso de las donaciones a las instituciones de educación superior, centros de investigación y de altos estudios para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y mejoramiento de la productividad, previa aprobación de estos programas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.”

Por su parte, el artículo 125-4 del mismo Estatuto, precisa que para el reconocimiento de la deducción se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en la que conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores.

Así las cosas, la deducción por donaciones procede para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos por el artículo 125 y 125-4 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con las pruebas²⁹ allegadas al expediente, los pagos cuya deducción se solicita corresponden a donaciones hechas a un ancianato y no al servicio de aseo, razón por la cual para que proceda su deducción, como se anotó, deben cumplirse con los requisitos que establecen las disposiciones citadas.

Observa la Sala que la demandante no aportó la certificación de la entidad donataria, firmada por revisor fiscal o contador, en que conste la forma, el monto y la destinación de la donación, ni la naturaleza jurídica de la entidad beneficiaria de la donación, como lo dispone el artículo 125-4 del Estatuto Tributario.

Comparte la Sala la afirmación de la DIAN en el sentido de que de ser un servicio, el registro contable debía hacerse en la Cuenta 513505 Gastos por aseo y vigilancia y no en la Cuenta 512505 Contribuciones, como se observa en la relación de gastos del año 2000.

En consecuencia, para la Sala, la expensa no cumple con los requisitos ordenados por el artículo 107 del Estatuto Tributario pues, de conformidad con lo antes expuesto, no tiene nexo causal con la actividad productora de renta de la empresa.

2.8. Deducción cartera incobrable por \$18.892.534.

Indicó que las razones para considerar la deuda como manifiestamente perdida o sin valor no fueron otras que la imposibilidad de ubicar bienes de la deudora que pudieran ser embargados; que a la fecha no ha podido recuperarse la cartera.

El artículo 145 del Estatuto Tributario dispone:

“Deducción de deudas de dudoso o difícil cobro. Son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cantidades razonables que con criterio comercial fije el reglamento como provisión para deudas de dudoso o difícil cobro, siempre que tales deudas se hayan originado en operaciones productoras de renta, correspondan a cartera vencida y se cumplan los demás requisitos legales.

No se reconoce el carácter de difícil cobro a deudas contraídas entre sí por empresas o personas económicamente vinculadas, o por los socios para con la sociedad, o viceversa”.

(...)”

Por otro lado, el artículo 146 del mismo Estatuto expresa:

²⁹ Folios 1515, 1522, 1523, 1526 y 1527

“Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor.
Son deducibles para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el año o periodo gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta. Cuando se establezca que una deuda es cobrable sólo en parte, puede aceptarse la cantidad correspondiente a la parte no cobrable. Cuando los contribuyentes no lleven la contabilidad indicada, tienen derecho a esta deducción conservando el documento concerniente a la deuda con constancia de su anulación”.

Según las normas transcritas, para la procedencia de la deducción por cartera incobrable se debe demostrar la realidad de la deuda, se debe justificar su descargo y se debe demostrar que la deuda se ha originado en operaciones productoras de renta.

Sin embargo, la demandante no demostró ni aportó pruebas para desvirtuar el rechazo de esta deducción; no hay documento que evidencie la existencia de una deuda con más de un año de exigibilidad, con la sociedad Artefacta S.A., de quien dice la actora es la deudora, ni se prueba que la cartera se originó en operaciones productoras de renta.

En ese contexto, no hay razones para aceptar la deducción por la deuda de dudoso o difícil cobro pues, de conformidad con lo antes expuesto, no tiene nexo causal con la actividad productora de renta de la empresa.

2.9. Comisiones bancarias 2x1000.

Afirma la demandante que el revisor fiscal certificó que no se incluyeron en la declaración tributaria deducciones por concepto del gravamen a los movimientos financieros; que esa partida se adicionó a las utilidades para liquidar el impuesto sobre la renta.

En virtud del Decreto 2331 de 1998, de emergencia económica, se crea, como un impuesto temporal, la Contribución sobre los Movimientos Financieros a cargo de los usuarios del sistema financiero. Posteriormente la Ley 508 de 1999, Ley del Plan de Desarrollo, declarada inexecutable por la Corte Constitucional³⁰, estableció el gravamen para el año gravable 2000, con el nombre de Impuesto a las Transacciones Financieras, disposición que también fue retirada del ordenamiento jurídico por la Corte Constitucional.

El Congreso de la República expidió la Ley 488 de 1998 la cual, en el artículo 38, adicionó el artículo 11 del Estatuto Tributario, con el siguiente inciso:

“Los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, y distintos de la contribución establecida en los Decretos Legislativos de la Emergencia Económica de 1998”.

³⁰ Sentencia C-557-00, por encontrar vicios en el trámite legislativo.

Existe, entonces, disposición expresa que estableció que los gastos de financiación, distintos de la contribución establecida en los Decretos de emergencia económica de 1998, son deducibles.

Posteriormente se expidió la Ley 608 del 15 de agosto de 2000, en la cual se estableció que el impuesto a las transacciones financieras destinado a financiar los gastos ocasionados por las medidas adoptadas para la reconstrucción, rehabilitación y desarrollo de la zona determinada en los decretos dictados en virtud del Estado de Excepción declarado por el Decreto 195 de 1999 se continuará aplicando en los términos y condiciones de su creación.

Por su parte, ordenaba el artículo 115 del Estatuto Tributario en su versión aplicable al año gravable 2000, y antes de ser modificado por la Ley 863 de 2003, lo siguiente:

“Deducción de impuestos pagados.- Son deducibles en su totalidad los impuestos de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa”.

Ahora bien, independientemente de que las deducciones constituyan un factor de depuración de la base gravable del impuesto de renta, en los términos del artículo 26 del Estatuto Tributario, es indudable que la restricción para algunos conceptos deducibles fue una determinación del legislador que es justamente lo que ocurre con los impuestos cuya deducción autoriza el artículo 115; de manera que, respecto de dicha norma, aplica la interpretación restrictiva que atiende a su expresa consagración legal.

De igual manera, la Sala, en sentencia del 13 de abril de 2005³¹, en la que se analizó lo correspondiente al impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, precisó que *“ el hecho de que en el Decreto Legislativo 2331 de emergencia económica del año 1998, que creó de manera temporal la contribución a cargo de los usuarios del sistema financiero, se hubiera advertido sobre la no deducibilidad del gravamen, responde a la necesidad de que el legislador de excepción regule todos los aspectos del nuevo tributo; pero una vez adoptado por el legislador ordinario mediante las Leyes 488 de 1998 y 608 de 2000, de manera temporal y después de manera permanente mediante la Ley 633 de 2000, bajo la denominación de “Gravamen a los Movimientos Financieros”, salvo disposición en contrario, se entiende que dicho impuesto se encuentra supeditado a que exista autorización legal expresa que autorice su deducibilidad en los términos previstos en el artículo 115 del ordenamiento tributario.*

Visto el anterior recuento normativo sobre el gravamen a los movimientos financieros y teniendo de presente que se analiza lo relacionado con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, la Sala observa que las normas aplicables para esa vigencia disponían que la deducibilidad de los impuestos pagados estaba atada a que tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta y que se tratara de gastos distintos de la contribución establecida en los decretos legislativos de la emergencia

³¹ Exp. 14279, C.P. Dra. María Inés Ortiz de Barbosa

económica de 1998, es decir, el Gravamen a los Movimientos Financieros o impuesto del 2x1000.

Afirma la actora que la suma rechazada por este concepto no fue solicitada como deducción, sin aportar pruebas que sustenten su afirmación.

Observa la Sala, tal como lo precisa la DIAN, que en el acta de visita de inspección contable y tributaria³² aparece el registro de las comisiones bancarias por el dos por mil (2x1000); así mismo, el subgerente informa que en la declaración de corrección, presentada el 27 de septiembre de 2001, se disminuyó el renglón 41 "intereses y demás gastos financieros" a la suma de \$23.828.000 que corresponde a las comisiones del 2x1000 y que este mismo valor fue incluido en el renglón "otras deducciones" que pasa de \$217.896.000 a \$241.724.000.

En esas circunstancias, sí es cierto que la actora solicitó como deducción el gravamen a los movimientos financieros, gravamen sobre el que, se reitera, existe expresa prohibición legal para efectos de aminorar la renta.

En consecuencia, se desestima el cargo.

2.10. Certificados de retención en la fuente por valor de \$56.877.

Frente a este rechazo acepta la actora que por una equivocación de buena fe se incorporaron valores en las retenciones en la fuente del año gravable 2000; así mismo solicita que se acepte la retención en la fuente por valor de \$67.478, del Banco Davivienda, la cual no había sido reportada.

Observa la Sala que cuando el contribuyente ha cometido errores en su declaración tributaria, la ley le permite corregir voluntariamente su declaración.

Al respecto, el Estatuto Tributario establece:

ARTICULO 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

(...)

La corrección prevista en este artículo también procede cuando no se varíe el valor a pagar o el saldo a favor. En este caso no será necesario liquidar sanción por corrección.

³² Folio 1565

ARTICULO 589. CORRECCIONES QUE DISMINUYAN EL VALOR A PAGAR O AUMENTEN EL SALDO A FAVOR. Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos* años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

(...)"

Así, de acuerdo con el contenido de los artículos transcritos, debe el contribuyente, si observa que no incluyó en la declaración tributaria una suma retenida, corregirla, por uno de los dos procedimientos antes anotados, para incluir la retención que considera no fue solicitada; no es en la etapa de determinación y discusión o en la jurisdicción, que se solicita la inclusión de valores dejados de declarar; lo anterior, por la presunción de veracidad de que gozan las declaraciones tributarias.

En consecuencia, no prospera el cargo.

3. Sanción por libros de contabilidad.

Afirma la actora que los libros y documentos contables de la sociedad le permitieron a la DIAN adelantar la investigación fiscal; que la sanción contemplada en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario es de aplicación restrictiva y tiene que estar fundamentada.

Revisada la liquidación oficial de revisión se observa que la Administración expone:

“La causal sobre la cual se plantea Sanción por libros de Contabilidad esta claramente definida dentro del Folio 16, 29 y 30 del Requerimiento Especial No. 028 del 28 de octubre de 2002. Donde se refiere con claridad a que la contabilidad del contribuyente no refleja completamente la situación de la entidad y no permite determinar los factores para establecer las bases de liquidación de los impuestos como se dijo anteriormente, el contribuyente incluyó gastos que no tienen relación de causalidad con el giro normal de la empresa o no son necesarios para el óptimo desempeño de la misma, al igual que incluyó retenciones en la fuente inexistentes o no incluyó otras existentes; también realizó procedimientos contables no aceptables, toda vez que en su contabilidad omitió ingresos que ya fueron explicados, además en lo referente a la anulación de facturas, el contribuyente elabora unas notas créditos y posteriormente expedía una nueva factura sin registrar los ingresos correspondientes. Lo anterior directamente ligado al Literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario que Expresa: Habrá lugar aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos: e) No llevar los libros de contabilidad en forma que permita verificar o determinar los

factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones (...)" (folios 1792 a 1792 del Tomo V).

El Tribunal mantuvo la sanción porque la sociedad no llevaba los libros de contabilidad de manera que permitieran verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación.

De acuerdo con el artículo 654 del Estatuto Tributario, dentro de los hechos irregulares que dan lugar a la aplicación de la sanción por libros de contabilidad, el literal e) determina como sancionable, el hecho de no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.

En el caso en estudio, la Administración verificó que los libros de contabilidad de la demandante no se llevaban en debida forma y por tanto no permitieron verificar y determinar las bases de liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2000; fue necesario el cruce con los terceros vinculados a Sitempora S.A. para poder adicionar ingresos y rechazar deducciones.

La Sala, en sentencia del 5 de mayo de 2011, Expediente 17708, C.P. Doctora Martha Teresa Briceño de Valencia precisó:

"(...) El artículo 654 en su literal e) establece como causal para la imposición de la sanción que no se lleven los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos, que fue precisamente lo que ocurrió en relación con los ingresos de la sociedad.

La norma no establece la obligatoriedad de demostrar por parte de la Administración la responsabilidad subjetiva del agente o la culpabilidad, como lo pretende la sociedad. Este caso se trató de la existencia de una contabilidad que no cumplió con los requisitos legales de suministrar, para efectos tributarios, específicamente para el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2002, la historia clara, completa y fidedigna de los negocios de la sociedad en cuanto a los ingresos (...), como factor necesario del impuesto, como lo ordenan las normas legales (artículos 48 y 50 del Código de Comercio.

Observa la Sala que en el recurso de apelación la actora afirma que el a-quo no analizó la proporcionalidad ni la base para la determinación de la sanción por libros de contabilidad.

Al respecto precisa la Sala que este cargo no fue expresado en el escrito de la demanda pues solo es traído con ocasión del recurso de apelación pero sin presentar argumentos por los cuales se considera que la sanción es desproporcionada o fue mal determinada.

Por otro lado, observa la Sala que el actor no presenta argumentos sobre su pretensión.

En consecuencia no prospera el cargo.

Así las cosas, la Sala modificará la liquidación oficial de revisión, en el sentido de excluir del renglón 21 *Honorarios, comisiones y servicios*, los ingresos adicionados por la suma de \$15.179.000, correspondientes a la Factura N° 41611 a nombre de Caucatel; así mismo, se incluirán en los renglones 33 *Mano de obra directa, salarios, prestaciones y otros pagos laborales*, deducciones por la suma de \$18.777.935, correspondiente al auxilio de transporte, para cuya procedencia no se requiere el pago de los aportes parafiscales y 40, *Salarios, prestaciones y otros pagos laborales* la suma de \$2.041.150 correspondiente a los gastos médicos.

En consecuencia, la nueva liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 de la sociedad SITEMPORA S.A., queda en los siguientes términos:

LIQUIDACION

REN G.	CONCEPTOS	LIQ.PRIVAD A	LIQ.DIAN	LIQ.CONSE ST.
21	SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES	11.498.012.000	11.577.451.000	11.562.272.000
22	INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	13.799.000	13.799.000	13.799.000
25	TOTAL INGRESOS BRUTOS	11.511.811.000	11.591.250.000	11.576.071.000
26	MENOS: DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	44.188.000	44.188.000	44.188.000
29	TOTAL INGRESOS NETOS	11.467.623.000	11.547.062.000	11.531.883.000
33	MAS: MANO DE OBRA DIRECTA SALARIOS, PRESTACIONES Y OTROS CONC.	10.559.232.000	9.890.403.000	9.909.181.000
38	TOTAL COSTOS	10.559.232.000	9.890.403.000	9.909.181.000
39	MAS: COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	11.628.000	11.628.000	11.628.000
40	SALARIOS Y PRESTACIONES Y OTROS PAGOS LABORALES (INCLUIDOS APOR.PARAFISC.)	358.920.000	355.848.000	357.889.000
43	INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	48.283.000	-	-
44	DEPRECIACION,			23.423.000

	AMORTIZACION, AGOTAMIENTO	23.423.000	23.423.000	
45	OTRAS DEDUCCIONES (SERVICIOS, ARREND., ETC.)	241.724.000	181.993.000	181.993.000
46	TOTAL DEDUCCIONES	683.978.000	572.892.000	574.933.000
47	RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	224.413.000	1.083.767.00 0	1.047.769.000
49	RENTA LIQUIDA	224.413.000	1.083.767.00 0	1.047.769.000
51	RENTA PRESUNTIVA	47.326.000	47.326.000	47.326.000
56	RENTA LIQUIDA GRAVABLE	224.413.000	1.083.767.00 0	1.047.769.000
58	IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	78.545.000	379.318.000	366.719.000
63	IMPUESTO NETO DE RENTA	78.545.000	379.318.000	366.719.000
65	TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	78.545.000	379.318.000	366.719.000
68	TOTAL IMP. A CARGO/IMP.GENERAD O POR OPERACIONES GRAV.	78.545.000	379.318.000	366.719.000
70	RENDIMIENTOS FINANCIEROS	307.000	307.000	307.000
71	HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	215.451.000	215.394.000	215.394.000
73	VENTAS	6.000	6.000	6.000
76	TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	215.764.000	215.707.000	215.707.000
77	MENOS: SALDO FVR.SIN SOL.DEV.O COMP./SALDO FVR.PERS.FIS.ANT.	80.239.000	80.239.000	80.239.000
80	MAS: SANCIONES	150.000	538.351.000	57.263.000
81	TOTAL SALDO A PAGAR	-	621.723.000	128.036.000
82	O TOTAL SALDO A FAVOR	217.308.000	-	-

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

FALLA

Primero: Confírmense los numerales primero y segundo de la sentencia del 19 de noviembre de 2009 del Tribunal Administrativo del Quindío proferida dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por SISTEMPORA S.A. contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad SISTEMPORA S.A., correspondiente al ejercicio gravable 2000, la inserta en la parte motiva de la presente providencia.

Tercero: Reconócese personería a la abogada Flori Elena Fierro Manzano, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que aparece en el folio 312 del cuaderno principal.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ