

DESCUENTOS POR ESTAMPILLAS RETENIDO POR EMPRESAS DE LICORES AL MOMENTO DEL PAGO POR COMPRA DE TAPAS - Naturaleza contable y fiscal

Si bien se denominan “descuentos por estampillas” su naturaleza es de una carga o erogación que debe hacer el contribuyente al contratar con las empresas de licores o con otras entidades descentralizadas de los Departamentos, eventos en los cuales se causan estos gravámenes, de manera que no se trata de un menor ingreso de la contribuyente, ni del traslado de un carga en cabeza de la empresa de licores como lo entiende la demandada, sino de una especie de retención en la fuente a título de las estampillas. Esta definición permite considerar que el descuento de las estampillas que efectúan las empresas licoreras departamentales a la demandante son un verdadero gasto en el que tiene que incurrir la sociedad por efectos de contratar con tales entidades y aunque directamente no haga una erogación efectiva de recursos, hay una especie de retención en la fuente, como mecanismo para recaudar el gasto en que debió incurrir la actora para obtener su ingreso; se trata de una forma de compensación de las cargas u obligaciones de cada contratante al momento de los pagos de las tapas.

ESTAMPILLAS PRO-ANCIANO - PRO DESARROLLO - Fundamento legal

La estampilla Pro-Anciano, fue establecida por la Ley 687 de 2001. La estampilla Pro-desarrollo fue establecida por el artículo 32 de la Ley 03 de 1986

CAUSALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y NECESIDAD DE DEDUCCIONES - Concepto

La relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen – efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto. El concepto de necesidad corresponde a que las expensas sean las normales, las requeridas para comercializar o prestar un servicio, es decir que sin ellas los bienes o servicios no estén listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún, no se conserven en condiciones de ser comercializados. En cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) la cual, debe medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.

DESCUENTOS POR ESTAMPILLAS RETENIDO POR EMPRESAS DE LICORES AL MOMENTO DEL PAGO POR COMPRA DE TAPAS - Deducibilidad

El objeto principal de la sociedad, conforme con el Certificado de la Cámara de Comercio de Bogotá, es “LA FABRICACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN, EN EL PAÍS O EN EL EXTERIOR, DE TODO TIPO DE TAPAS PARA CIERRE DE BOTELLAS U OTROS ENVASES Y DE OTROS PRODUCTOS DE EMBALAJE” y

según la visita administrativa las ventas a las diferentes empresas de licores, que causaron las estampillas, fueron de tapas de seguridad para licores. Como en virtud del artículo 61 de la Ley 14 de 1983 la producción, introducción y venta de licores destilados constituyen monopolio de los departamentos como arbitrio rentístico en los términos de la Constitución Política y corresponde a las Asambleas Departamentales regular el monopolio o gravar esas industrias y actividades, si el monopolio no conviene, conforme a la Ley, se excluye la posibilidad de que los particulares exploten por cuenta propia la actividad sobre la cual recae el monopolio, es decir, que de la actividad monopolizada quedan excluidos los particulares. Pero además implica que la contribuyente sólo pueda comercializar las tapas de seguridad para licores con las entidades departamentales y por tanto el pago de las estampillas por los contratos de suministros se torna necesario para su actividad. La relación de causalidad, esto es, el vínculo que debe existir entre la causa (gasto) y el efecto (producción del ingreso o de la renta) se presenta en este caso, pues, el pago de las estampillas (causa) es un factor necesario dentro de la actividad productora de renta, hasta el punto que su desembolso le permite a la demandante obtener la renta líquida o utilidad operacional (efecto) para el impuesto. De otra parte, el criterio comercial con el que deben analizarse los presupuestos de necesidad y proporcionalidad en este caso, supone que la carga que asume la demandante para poder realizar su objeto social, sea una expensa normal, acostumbrada y necesaria en su actividad productora de renta, de tal suerte que de no asumir el pago de las estampillas, no podría comercializar las ventas de tapas de seguridad para licores. De acuerdo con lo anterior la deducción por \$375.358.773 frente a unos ingresos brutos de \$18.873.039.000, no es una cifra desmesurada, sino que guarda una relación razonable, por lo que puede considerarse proporcionada con su actividad productora de renta, razón por la cual se concluye que los descuentos de las estampillas efectuados por las diferentes Empresas de Licores a quienes la demandante vendió las tapas de seguridad para licores, tienen relación de causalidad y son necesarios con su actividad productora de renta, por tanto, se dan los presupuestos legales para su reconocimiento, como lo decidió el Tribunal.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de julio de dos mil ocho (2008)

Radicación: 25000-23-27-000-2005-00611-01(16302)

Actor: TAPAS ALBERT LIMITADA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 19 de octubre de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y

restablecimiento del derecho de TAPAS ALBERT LTDA., contra la liquidación oficial de revisión del impuesto de renta de 2002.

ANTECEDENTES

El 7 de abril de 2003 TAPAS ALBERT LTDA., presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable de 2002.

La DIAN mediante el Requerimiento Especial 310632004000278 de 26 de abril de 2004 propuso la modificación del impuesto de renta de la sociedad porque no procedían las “otras deducciones” por \$375.358.773 de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario. Se propuso la imposición de la sanción por inexactitud por \$210.201.000.

Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN practicó Liquidación Oficial de Revisión 310642005000011 de 18 de enero de 2005 en los mismos términos del requerimiento especial.

DEMANDA

TAPAS ALBERT Ltda., acudió directamente a la jurisdicción y solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y a título de restablecimiento pidió que se confirmará la liquidación privada del impuesto de renta presentada por el año gravable 2002.

Invocó como normas violadas los artículos 107 y 647 del Estatuto Tributario, cuyo concepto de violación desarrolló a través de los siguientes cargos:

1. Interpretación equivocada del artículo 107 del Estatuto tributario al rechazar la deducción por el pago de estampillas: pro-hospitales, pro-ancianos, pro-desarrollo y ordenanzas.

Según el artículo 107 del Estatuto Tributario y de acuerdo con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, para que una expensa sea deducible debe tener relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad respecto de las actividades productoras de renta, sin embargo, la DIAN en el acto acusado acude a la interpretación oficial plasmada en el Concepto 0048464 de 2 de Agosto de

2002 que versa sobre una contribución diferente a la del litigio (cuota de fomento hortifrutícola) y quebranta el artículo 107 citado porque predica la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad respecto del ingreso.

La DIAN señala que el pago de las estampillas no tiene relación de causalidad con los ingresos que corresponde a fabricación de tapas de seguridad para licores, ni son necesarios para que el contribuyente fabrique las tapas y comercialice el producto, lo que significa que confunde los conceptos de costo y gasto o expensa.

El costo debe tener relación de causalidad directa con el ingreso y ser necesario para producirlo; el gasto o expensa, la debe tener solo con la actividad productora de renta.

Los artículos 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993 señalan las diferencias desde el punto de vista contable de los costos y los gastos y, bajo la óptica fiscal el artículo 66 del Estatuto Tributario también hace la distinción.

La relación de causalidad, así como la necesidad y proporcionalidad de las expensas deben ser apreciadas de acuerdo con cada actividad en particular, por eso no es aplicable el Concepto Oficial citado para desconocer el gasto, porque éste se refiere a la actividad hortifrutícola, en la cual sí es cierto que para “generar ingresos provenientes de la producción y venta de frutas y hortalizas, se puede prescindir del pago de la contribución”, aspecto diferente al de TAPAS ALBERT Ltda., cuya actividad productora de renta consiste en la fabricación de tapas de seguridad para licores, las cuales son fabricadas a pedido de las empresas licoreras del País y por ser la fabricación de licores un monopolio del Estado, él es su único cliente.

Así las cosas, el pago de las estampillas en las compras que realizan las empresas licoreras, viene a ser un gasto de comercialización y por tanto una expensa absolutamente necesaria para la actividad de la sociedad, pues, éstas empresas lo descuentan al momento del pago y la demandante no tiene la posibilidad de sustraerse al pago de las estampillas, mientras que en la actividad hortifrutícola es dable desarrollar la actividad comercial sin cancelar la contribución parafiscal de la ley 118 de 1994.

2. Interpretación equivocada del artículo 647 del Estatuto Tributario

No se configuró el hecho sancionable conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues no es inexactitud la solicitud de una expensa establecida por la propia Administración. Al contrario, lo que realmente existe es una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable porque la DIAN iguala improcedencia a inexistencia, aspecto que no contempla el artículo citado, circunstancia que excluye la sanción.

No se omitió ningún dato, ni se declaró ningún gasto inexistente, porque el descuento de las estampillas por parte de las industrias de licores fue verificado por la DIAN con los documentos soportes presentados con ocasión de la visita ordenada por auto de verificación o cruce 310632003000144 de 29 de enero de 2004.

Tampoco se utilizaron datos o factores, equivocados, incompletos o desfigurados pues la misma DIAN precisó en la liquidación de revisión que el concepto “Otros gastos-Contratos” corresponde a descuentos realizados en el momento del pago de algunos clientes por concepto de estampillas.

OPOSICIÓN

La DIAN expuso los siguientes argumentos de defensa:

Conforme a los artículos 107 y 177 del Estatuto Tributario, la compra de estampillas no guarda relación de causalidad con la producción de renta, ni es necesaria para su obtención, pues, el ingreso se obtiene independientemente del impuesto como tal y por tanto, éste no entra a formar parte del bien o servicio. Además, según el artículo 115 del Estatuto Tributario los impuestos de ICA y predial son los únicos deducibles del impuesto de renta, siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente.

El concepto solicitado como deducción no cumple con el requisito de necesidad, pues no es un gasto forzoso e insuperable, es un gravamen obligatorio que tiene como destinación específica cubrir gastos que ocasione el funcionamiento de determinadas entidades y empresas Estatales (Edicundi, Industria Licorera del Valle, Tesorería Departamental de Caldas, etc.). Tampoco reúne el requisito de

causalidad pues el pago se destina a la entidad que ejerce inspección, control y vigilancia¹.

Según las sentencias C-0465 de 25 de octubre de 1993 y C-040 del mismo año, las tasas son ingresos tributarios establecidos unilateralmente por el Estado que sólo se hacen exigibles cuando el particular decida usar el servicio público correspondiente. Su finalidad es la recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación del servicio, es decir, el financiamiento del servicio prestado.

Este concepto es diferente de las contribuciones parafiscales que son obligatorias y no tienen una contraprestación directa y equivalente a cargo del Estado.

Las erogaciones controvertidas no corresponden a la definición de tasas pues no comportan el carácter de contraprestación, ni el pago es correlativo a los beneficios recibidos. Además, las estampillas son obligatorias para quienes contraten con ciertas entidades del Estado, no tienen el carácter de opcionales como si lo tienen las tasas; el contribuyente no recibe un servicio por parte del Estado por su pago, pues los beneficiados son las personas, actividades o entidades en cuyo favor se establecen las estampillas. Por ello, los ingresos de la sociedad no se originan por el hecho de pagar una estampilla o no.

Las estampillas no son tasas pues no hay contraprestación por el servicio prestado, son contribuciones parafiscales de conformidad con el principio general de interpretación del artículo 28 del Código Civil, artículo 2 de la Ley 225 de 1995 modificatorio de la ley 179 de 1994. Realmente no son impuestos porque se cobran a un grupo económico determinado, en este caso, a las sociedades que contratan con las Gobernaciones.

La naturaleza de expensa necesaria del gasto debatido tiene que satisfacer tanto las exigencias de fondo y de forma, como los denominados “presupuestos esenciales” del artículo 107 del Estatuto Tributario: relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con el ingreso.

¹ Para precisar el alcance de estos requisitos citó las Sentencias de la Sección de 21 de agosto de 1998, Expediente 8906 y de 25 de septiembre de 1998, Expediente 9018 y el Concepto Unificado 1 de 1982 de la DIAN.

La contribución para cubrir los gastos de funcionamiento de EDICUNDI, EMPRESA DE LICORES DEL VALLE, TESORERÍA DEPARTAMENTAL DE CALDAS, INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS, FÁBRICA DE LICORES DE ANTIOQUIA, EMPRESA LICORERA DE NARIÑO, INDUSTRIA LICORERA DE BOYACÁ Y EMPRESA DE LICORES DE CUNDINAMARCA, para las cuales fue creada la erogación, no tiene relación de causalidad con el ingreso, por tanto, no es expensa necesaria para producir la renta. Aunque tiene carácter obligatorio por mandato de la ley, no es deducible por esta sola circunstancia.

El Concepto 048464 de 2 de agosto de 2002 obedece a lo establecido en el artículo 107 de Estatuto Tributario y contiene una interpretación oficial que goza de la presunción de legalidad, la cual no ha sido anulada por la autoridad competente.

La DIAN no contradujo la sentencia de 13 de septiembre de 1979 del Consejo de Estado en la medida en que la noción de regularidad no equivale a la necesidad, ya que la repetición del gasto no implica que sea indispensable o forzoso respecto de la propia actividad o ingreso.

Procede la sanción por inexactitud porque no hubo diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, pues, las deducciones son claras y expresas y los beneficios que no contemplen las normas no pueden hacerse extensivos a casos no previstos por ellas.

Teniendo en cuenta que la ignorancia de la ley no sirve de excusa y que conjuntamente el contribuyente no alegó circunstancia alguna que afectara su consentimiento, se probó el aspecto subjetivo del artículo 647 del Estatuto Tributario.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló la liquidación de revisión y confirmó la liquidación privada del impuesto de renta de la actora por el año 2002 porque no era legal el rechazo de las deducciones solicitadas por concepto del pago de las contribuciones de estampillas.

La actividad productora de renta del actor es la fabricación y comercialización de tapas para el cierre de botellas de las licoreras y si al momento del pago sus clientes realizaron un descuento por concepto de estampillas, éste se convierte en

obligatorio y por tanto, necesario para generar los recursos que serían posteriormente gravados con renta.

En un caso similar, el Consejo de Estado declaró la procedencia de la deducción por una contribución parafiscal porque en ese caso era una erogación necesaria para la ejecución de la actividad productora de renta, por tanto, era suficiente que la realización o causalidad con la renta fuera indirecta y necesaria para su procedencia².

De acuerdo con lo anterior, es viable la deducción, pues es una expensa necesaria que cumple con las condiciones legales requeridas para su procedencia y, aunque su correspondencia con la obtención de ingresos no sea directa, sí hay relación de casualidad indirecta de conformidad con el precedente jurisprudencial citado. Por último, la sociedad no incurrió en ninguna conducta sancionable.

Como restablecimiento del derecho también declaró que la sociedad no adeudaba suma alguna por impuesto de renta de 2002.

APELACIÓN

La demandada expone los siguientes argumentos de apelación:

La sociedad pretende que se le acepte como deducción el descuento que efectúan las empresas licoreras al momento del pago de las tapas de seguridad para licores, por concepto de estampillas; es decir que un ingreso dejado de percibir por efecto del descuento, sea declarado como una deducción necesaria con el argumento de que no puede sustraerse de la misma para contratar. En efecto, a pesar de ser una contribución parafiscal, no es un egreso propio de la contribuyente por su actividad, sino que está en cabeza de algunos clientes de la sociedad.

El descuento por estampillas corresponde a una decisión contractual de no cobrar a sus clientes lo que inicialmente hace parte del precio de venta facturado, es decir, no corresponde a un ingreso gravado, mucho menos con contrapartida fiscal de gastos.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 13 de octubre de 2005 expediente 13631 acumulado con el 14122. C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié. Se debatió la deducción por el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades por parte de las vigiladas.

Para el tribunal fue suficiente que el pago fuera obligatorio para relacionarlo con la actividad del contribuyente, pero no analizó que no es una erogación como tal, sino un descuento efectuado a los clientes sobre las contribuciones parafiscales que tienen a su cargo.

Admitir que una contribución de carácter estatal sea tenida en cuenta como deducción para la fijación del impuesto de renta, es aceptar que sea el mismo Estado es el que cancele de manera indirecta una proporción de la mencionada contribución, vía menor impuesto a cargo del contribuyente.

Solicitó revocar la declaración efectuada en la parte resolutive de la sentencia que señala que la sociedad no adeuda suma alguna por impuesto de renta correspondiente al período gravable de 2002, pues no se discutió ni concluyó que el saldo a pagar de \$2.289.184.000 de la declaración de renta de la sociedad hubiese sido cancelado total o parcialmente. Finalmente, la sanción por inexactitud procede por la legalidad de la determinación del tributo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó confirmar en todas sus partes la sentencia de primera instancia porque está ajustada a derecho.

La **demandada** señaló que la naturaleza jurídica de las estampillas corresponde a una especie dentro del género del tributo, son desarrolladas o emitidas por las entidades territoriales atendiendo a los parámetros legales y su destinación específica no vulnera la autonomía territorial, cuando sea necesaria, útil y proporcionada al fin constitucional.

El hecho generador del tributo recae en los sujetos pasivos que reciben pagos provenientes de las empresas licoreras. Como el sujeto pasivo es cualquier persona que realice el hecho generador es un error suponer que la erogación con destino al pago de la estampilla esté asociada con un tipo de actividad específica o que guarde relación de causalidad con el ingreso o la actividad del contribuyente.

El pago de la estampilla es una carga tributaria obligatoria para el contribuyente, no deducible del impuesto de renta porque no está autorizada por la ley (artículo 115 del Estatuto Tributario).

De otra parte, el artículo 107 del Estatuto Tributario no es de carácter residual, es regla general para las deducciones, el cual aplicó el Tribunal con el argumento extraño de que tanto las erogaciones por concepto de estampillas como el pago de las contribuciones a las entidades controlantes se transforman de simple erogación, obligatoria o no, en expensa necesaria.

El Tribunal se limita a decir que el pago se convierte en obligatorio, es decir, que no tenía opción y por tal razón era necesario para generar los recursos que después fueran gravados con el impuesto de renta, es decir, introdujo un elemento extraño a la naturaleza de la deducción (la obligatoriedad del gasto).

El artículo 107 del Estatuto Tributario no puede ser interpretado como norma residual bajo el cual es posible deducir todo lo que no es procedente por norma especial.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la sentencia por las siguientes razones:

Las estampillas departamentales son un gravamen de creación legal y tienen respaldo en una ordenanza, se causan por la suscripción de contratos sobre el valor fiscal estipulado a cargo del contratista con el fin de que el departamento recupere el gasto que genera la contratación. Conforme a la jurisprudencia son tasas parafiscales, que por disposición legal tienen destinación específica.

Las tasas pueden ser administrativas cuando son la contraprestación o remuneración por un servicio público del cual se beneficia el contribuyente o parafiscales si corresponden a un beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social.

En este caso, el pago de estampillas tiene el carácter de parafiscal de creación legal cuyo pago es obligatorio toda vez que la sociedad tiene que efectuarlo cuando vende tapas para licores a las industrias licoreras de donde resulta que es

necesario para producir renta y guarda relación con la actividad productora de renta de la actora.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación la Sala debe decidir si los descuentos efectuados por las empresas licoreras a la demandante en la compra de tapas de seguridad para licores, por concepto de las estampillas, son una expensa necesaria de la sociedad y procede su reconocimiento como deducción, como lo decidió el Tribunal, o si como lo alega la recurrente, no son una expensa necesaria ni una deducción, toda vez que no es una erogación a cargo de la contribuyente, sino un menor ingreso que dejó de percibir por efecto del descuento efectuado por las empresas de licores y que pretende le sea trasladado fiscalmente a su favor como una deducción.

Da cuenta la liquidación de revisión, que fueron rechazados \$375.359.000 como deducciones y que según el desarrollo de la visita de verificación la funcionaria detectó que la erogación correspondía a “descuentos realizados en el momento del pago, por algunos clientes: EDICUNDI, INDUSTRIA DE LICORES DEL VALLE, TESORERIA DEPARTAMENTO DE CALDAS, INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS, FÁBRICA DE LICORES DE ANTIOQUIA, EMPRESA LICORERA DE NARIÑO, INDUSTRIA LICORERA DE BOYACÁ Y EMPRESA DE LICORES DE CUNDINAMARCA, por conceptos como: estampillas Pro-hospitales, estampilla Pro-Anciano, estampilla Pro-Desarrollo y ordenanzas”. Que en el expediente obraban algunos comprobantes de pagos de las erogaciones en discusión y que en ellos aparecían descuentos por concepto de estampillas pro-hospitales, pro-anciano, pro-desarrollo, pro-universidad y ordenanzas 036 de 1998 y 030 de 1998 (estampillas pro-juegos deportivos nacionales de 2004).

En el expediente obran unas copias de consignaciones por parte de la Fábrica de Licores de Antioquia para el pago de facturas, comprobantes de pago en los que aparecen deducciones por estampillas pro Anciano, hospitales PU y Pro desarrollo, uno por valor total de \$4.838.350 y otros por valor total de \$687.640 (folios 199 a 202 c.a.), algunos recibos de caja de la Empresa de Licores de Cundinamarca por concepto pago de facturas y otros comprobantes de egreso (folios 193 a 194 c.a.), consignación por pago de facturas de la Industria licorera de Caldas y entrada de almacén impuestos estampilla Pro Desarrollo \$39.580 pro

Universidad por \$98.820 (folios 191 y 192) y consignación de la Industria de Licores del Valle del Cauca por concepto pago de facturas (folio 190).

De lo anterior se observa que las deducciones rechazadas por la Administración, corresponden a pagos de estampillas que retienen las empresas de licores al momento de pagar al contribuyente el valor del contrato de compra de tapas.

Si bien se denominan “descuentos por estampillas” su naturaleza es de una carga o erogación que debe hacer el contribuyente al contratar con las empresas de licores o con otras entidades descentralizadas de los Departamentos, eventos en los cuales se causan estos gravámenes, de manera que no se trata de un menor ingreso de la contribuyente, ni del traslado de un carga en cabeza de la empresa de licores como lo entiende la demandada, sino de una especie de retención en la fuente a título de las estampillas.

Conforme a la definición contable, los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes (Decreto Reglamentario 2649 de 1993 artículo 40).

Esta definición permite considerar que el descuento de las estampillas que efectúan las empresas licoreras departamentales a la demandante son un verdadero gasto en el que tiene que incurrir la sociedad por efectos de contratar con tales entidades y aunque directamente no haga una erogación efectiva de recursos, hay una especie de retención en la fuente, como mecanismo para recaudar el gasto en que debió incurrir la actora para obtener su ingreso; se trata de una forma de compensación de las cargas u obligaciones de cada contratante al momento de los pagos de las tapas.

En efecto, las estampillas que se descontaron (Pro-anciano, Pro-desarrollo, Pro-hospitales y Pro-Universidad) tienen su fundamento legal y dependiendo de su regulación local, generalmente se pagan al realizar ciertos actos, contratos o actuaciones con las entidades departamentales.

Por ejemplo, la estampilla Pro-Anciano, fue establecida por la Ley 687 de 2001 en los siguientes términos:

ARTÍCULO 1. Autorízase a las Asambleas Departamentales, a los Concejos Distritales y Municipales para emitir una estampilla como recurso para contribuir a la dotación, funcionamiento y desarrollo de programas de prevención y promoción de los Centros de Bienestar del Anciano y centros de vida para la tercera edad en cada una de sus respectivas entidades territoriales.

ARTÍCULO 2. El valor anual de la emisión de la estampilla a la cual se refiere el artículo anterior, será hasta del cinco por ciento (5%) del presupuesto anual de cada entidad territorial y de acuerdo con sus necesidades.

ARTÍCULO 3. Autorízase a las Asambleas Departamentales, a los Concejos Distritales y Municipales para señalar el empleo, la tarifa discriminatoria y demás asuntos inherentes al uso de la estampilla pro-dotación y funcionamiento de los Centros de Bienestar del Anciano, centros de la vida para la tercera edad en todas las operaciones que se realicen en sus entidades territoriales.

[...]

ARTÍCULO 4. El producido de la estampilla será aplicado en su totalidad a la dotación y funcionamiento de los Centros de Bienestar del Anciano, instituciones y centros de vida para la tercera edad en su respectiva jurisdicción.

El recaudo de la estampilla de cada administración departamental se distribuirá en los distritos y municipios de su jurisdicción en proporción directa, al número de ancianos indigentes que atienda el ente distrital o municipal en sus Centros de Bienestar del Anciano.

[...]”.

Y la estampilla Pro-desarrollo fue establecida por el artículo 32 de la Ley 03 de 1986, así: “Artículo 32. Autorízase a las Asambleas para ordenar la emisión de estampillas "Pro-Desarrollo Departamental", cuyo producido se destinará a construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva. Las ordenanzas que dispongan cada emisión determinarán su monto, que no podrá ser superior a la cuarta parte del correspondiente presupuesto departamental; la tarifa, que no podrá exceder el dos por ciento (2%) del valor del documento o instrumento gravado; las exenciones a que hubiere lugar; las características de las estampillas; y todo lo demás que se considere necesario para garantizar su recaudo y adecuada inversión” (reiterado en el artículo 170 del Decreto 1222 de 1986)

En el Departamento de Caldas³ la estampilla Pro-desarrollo recae, entre otros, sobre los siguientes actos y documentos celebrados en el Gobierno Departamental y/o sus entidades descentralizadas con una tarifa del 4 por 1000:

³ Información tomada de la página WEB de la Gobernación de Caldas.

- a. Todo contrato escrito, celebrado con personas naturales o jurídicas. Se exceptúan los contratos Interadministrativos celebrados con las juntas de acción comunal, los de empréstito cuando el Departamento y/o Entidades descentralizadas sean prestatarios o deudores.
- b. Todo pliego para licitación pública.
- c. Toda adición de contrato escrito. El cobro se hará sobre el valor de dicha adición.
- d. Toda cuenta u orden de pago a favor de proveedores.

Estampilla Pro-Universidad (1%): Es obligatorio su uso entre otros, en todo contrato escrito celebrado entre el Departamento de Caldas o los Municipios del mismo y personas naturales o jurídicas. Se exceptúan los contratos celebrados con las entidades sin ánimo de lucro, los de Empréstito y los supernumerarios que ganan hasta un salario mínimo.

Así las cosas, se trata de un gravamen a cargo del demandante que debe soportar en la medida en que contrate con estas entidades territoriales.

Ahora bien, es irrelevante determinar en este proceso si tal carga es una tasa o una contribución, toda vez que en materia de deducciones del impuesto de renta solamente ciertos y precisos impuestos pueden ser deducibles por autorización legal (artículo 115 del Estatuto Tributario⁴), de manera que sean tasas o contribuciones, de todos modos son erogaciones a cargo de la sociedad para cuya procedencia deben analizarse los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir, que se demuestre que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sean necesarias y proporcionales a esa actividad⁵.

⁴ ARTÍCULO 115 (modificado por la Ley 633 de 2000) vigente para el año gravable 2002: 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 periodo 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.

⁵ Frente a la deducción por impuestos pagados ha considerado la Sala que fue voluntad del legislador autorizar la deducibilidad de los impuestos que de manera expresa se señalan en la norma; y que dos son los requisitos para que proceda su deducción, esto es que se trate de aquellos efectivamente pagados durante el respectivo año gravable y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente; en estos casos se excluyen los presupuestos de necesidad y proporcionalidad a que alude el artículo 107 del Estatuto Tributario, para las deducciones generales, pues resulta obvio que dada la naturaleza legal de los impuestos, éstos no pueden determinarse con criterio comercial, ni teniendo en cuenta los gastos normalmente acostumbrados en cada actividad, como lo expresa el mismo artículo, ya que se trata del cumplimiento de una obligación legal que no depende de tales condicionamientos (Sentencias de 26 de

En efecto, el gravamen que consagró el legislador a favor de las entidades departamentales como estampillas⁶, sigue la regla general del artículo 107 del Estatuto Tributario para las expensas necesarias, y no la limitación que consagra el artículo 115 del mismo Estatuto sobre los impuestos deducibles⁷.

El artículo 107 del Estatuto Tributario dispone:

“ART. 107.- **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 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, tenido en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

El Consejo de Estado ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen – efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto⁸. Cuando el artículo 107 del Estatuto Tributario se refiere a “renta” no puede entenderse como “ingresos”, pues, en la depuración del sistema ordinario (artículo 26 *ibídem*), los

noviembre de 1993, Exp. 4842 M.P. Jaime Abella Zárate y de 13 de abril de 2005 Exp.14279 M.P. María Inés Ortiz Barbosa).

⁶ La Sala en sentencia de 5 de octubre de 2006, Exp. 14527, M.P. Ligia López Díaz, precisó que las estampillas, pertenecen a lo que se conoce como *tasas parafiscales*, pues son un gravamen que surge de la realización de un acto jurídico, cual es la suscripción de un contrato con el Departamento, que se causan sobre un hecho concreto y que por disposición legal tienen una destinación específica, cuyas características difieren de las que permiten identificar al impuesto indirecto. Que las tasas participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, en la medida que constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar los gastos en que incurran las entidades que desarrollan funciones de regulación y control y en el cumplimiento de funciones propias del Estado. Las tasas son administrativas cuando equivalen a la remuneración pagada por los servicios administrativos, y *parafiscales* cuando se perciben en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por servicios públicos administrativos propiamente dichos, pues se trata de organismos de carácter social.

⁷ La Sala ha estudiado la procedencia de otras contribuciones, como la de valorización o la contribución a la Superintendencia de Sociedades bajo la regla general de procedencia de las deducciones del artículo 107 del Estatuto Tributario (Sentencias de 12 de febrero de 2004, exp. 13568 M.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 13 de octubre de 2005, exp. 13631 acumulado con el 14122, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

⁸ Entre otras, las sentencias de 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, de 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, Exp. 14549, C.P. Dra. Ligia López Díaz y de 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

ingresos se obtienen por el solo ejercicio o desarrollo de la actividad empresarial, mientras que la renta es lo que resulta de restar a los ingresos los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida).

El concepto de necesidad corresponde a que las expensas sean las normales, las requeridas para comercializar o prestar un servicio, es decir que sin ellas los bienes o servicios no estén listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún, no se conserven en condiciones de ser comercializados. En consecuencia, conforme a la norma citada, no se pueden deducir gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir, al que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.

En cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) la cual, debe medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial⁹ para ese sector, de manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.

En el presente caso, el pago de las estampillas que de manera directa descuentan las empresas de licores a la sociedad actora en el momento del pago por el suministro de las tapas de seguridad para licores, tiene varios aspectos que permiten considerar que si bien, para otros contribuyentes puede no ser un gasto inherente a su actividad principal productora de renta, en el caso de la demandante sí se convierte en una expensa necesaria e indispensable para poder no sólo incrementar su renta, sino, desarrollar su actividad.

El objeto principal de la sociedad, conforme con el Certificado de la Cámara de Comercio de Bogotá, es “LA FABRICACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN, EN EL

⁹ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa:

ARTICULO 3°. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior”.

PAÍS O EN EL EXTERIOR, DE TODO TIPO DE TAPAS PARA CIERRE DE BOTELLAS U OTROS ENVASES Y DE OTROS PRODUCTOS DE EMBALAJE” y según la visita administrativa las ventas a las diferentes empresas de licores, que causaron las estampillas, fueron de tapas de seguridad para licores.

Como en virtud del artículo 61 de la Ley 14 de 1983 la producción, introducción y venta de licores destilados constituyen monopolio de los departamentos como arbitrio rentístico en los términos de la Constitución Política y corresponde a las Asambleas Departamentales regular el monopolio o gravar esas industrias y actividades, si el monopolio no conviene, conforme a la Ley, se excluye la posibilidad de que los particulares exploten por cuenta propia la actividad sobre la cual recae el monopolio, es decir, que de la actividad monopolizada quedan excluidos los particulares¹⁰. Pero además implica que la contribuyente sólo pueda comercializar las tapas de seguridad para licores con las entidades departamentales y por tanto el pago de las estampillas por los contratos de suministros se torna necesario para su actividad.

La relación de causalidad, esto es, el vínculo que debe existir entre la causa (gasto) y el efecto (producción del ingreso o de la renta) se presenta en este caso, pues, el pago de las estampillas (causa) es un factor necesario dentro de la actividad productora de renta, hasta el punto que su desembolso le permite a la demandante obtener la renta líquida o utilidad operacional (efecto) para el impuesto.

De otra parte, el criterio comercial con el que deben analizarse los presupuestos de necesidad y proporcionalidad en este caso, supone que la carga que asume la demandante para poder realizar su objeto social, sea una expensa normal, acostumbrada y necesaria en su actividad productora de renta, de tal suerte que de no asumir el pago de las estampillas, no podría comercializar las ventas de tapas de seguridad para licores.

De acuerdo con lo anterior la deducción por \$375.358.773 frente a unos ingresos brutos de \$18.873.039.000, no es una cifra desmesurada, sino que guarda una relación razonable, por lo que puede considerarse proporcionada con su actividad productora de renta, razón por la cual se concluye que los descuentos de las

¹⁰ El artículo 336 de la Constitución Política establece que ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico, con una finalidad de interés público o social y en virtud de la ley. Las rentas obtenidas en el ejercicio del monopolio de licores estarán destinadas preferentemente a los servicios de salud y educación.

estampillas efectuados por las diferentes Empresas de Licores a quienes la demandante vendió las tapas de seguridad para licores, tienen relación de causalidad y son necesarios con su actividad productora de renta, por tanto, se dan los presupuestos legales para su reconocimiento, como lo decidió el Tribunal.

Corolario de lo anterior, se impone confirmar la sentencia del Tribunal que declaró la nulidad de los actos demandados, sin embargo en cuanto al restablecimiento del derecho se modificará el numeral 2 de la parte resolutive en el sentido de sólo declarar en firme la liquidación privada de la sociedad demandante por el impuesto de renta de 2002, toda vez que el Tribunal declaró en el mismo numeral que la sociedad no adeudaba suma alguna por impuesto de renta de ese año gravable, no obstante, no fue pretensión de la demanda ni una cuestión debatida en el proceso (máxime que la liquidación privada arrojó un saldo a pagar de \$2.289.184.000).

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

F A L L A

CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia apelada.

MODIFÍCASE el numeral segundo el cual queda así:

*“En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE EN FIRME** la liquidación privada presentada por la sociedad TAPAS ALBERT LTDA., por el impuesto de renta correspondiente al año gravable 2002”.*

Reconócese personería a la abogada María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARÍA INES ORTIZ BARBOSA
PRESIDENTE

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Ausente

HÉCTOR ROMERO DÍAZ