

VACACIONES – Definición conforme al Código Sustantivo del Trabajo / VACACIONES DISFRUTADAS Y COMPENSADAS – Se pagan de acuerdo con el último salario devengado por el trabajador / DEDUCCION POR VACACIONES – Procede siempre que el contribuyente se encuentre a Paz y Salvo con el SENA y las Cajas de Compensación / REALIZACION DE LAS DEDUCCIONES – Para los contribuyentes que llevan contabilidad, se procede en el momento de la causación aunque no se hayan pagado

2.4. Para resolver el asunto interesa precisar que el descanso remunerado está previsto en el artículo 186 del CST como el derecho que tienen los trabajadores que hubiesen prestado sus servicios durante un año, a quince (15) días hábiles de vacaciones remuneradas. En aquellos casos en que el contrato de trabajo termine sin haberse hecho uso de las vacaciones o el Ministerio de Trabajo autorice el pago de las mismas, el trabajador tiene derecho a su compensación en dinero por año laborado y, proporcionalmente, por fracción de año. Los artículos 189 y 192 *ibídem*, disponen que las vacaciones disfrutadas y las compensadas en dinero deben pagarse de acuerdo con el último salario devengado por el trabajador, excluyéndose el valor del trabajo en días de descanso obligatorio y el correspondiente a horas extras. 2.5. En virtud de lo dispuesto en el artículo 108 del Estatuto Tributario, los pagos correspondientes a descansos remunerados son deducibles del impuesto sobre la renta, siempre y cuando el contribuyente se encuentre a paz y salvo con el SENA y las cajas de compensación familiar. Para efectos de aplicar el citado tratamiento tributario, el artículo 104 *ibídem*, prescribe que las deducciones en que incurran las sociedades que llevan contabilidad por el sistema de causación, como la demandante, se entienden realizadas en el año o período en que se *causen*, aun cuando no se hayan pagado.

FUENTE FORMAL: CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO – ARTICULO 186 / CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO – ARTICULO 189 / CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO – ARTICULO 192

CAUSACION DE LAS DEDUCCIONES – Se produce cuando nace la obligación de pagarla / DEDUCCION POR VACACIONES – Es deducible en la vigencia gravable en que se configura la obligación de pagarlas / PAGO DE VACACIONES EN PERIODO POSTERIOR A SU CAUSACION – Genera una diferencia ocasionada por el salario devengado por el trabajador en la fecha del disfrute o compensación / PASIVO ESTIMADO POR VACACIONES – Las normas contables lo permiten cuando al causar las vacaciones no se tiene certeza cuando se pagará / AJUSTE DE VACACIONES POR PAGAR – Es deducible cuando surge la obligación de pagar las vacaciones en un período posterior a su causación

Según el artículo 105 del citado estatuto, se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla. En concordancia con lo anterior, el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993 señala que en la contabilidad de causación los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen, y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente. (...) 2.6. En ese entendido, a la sociedad demandante le correspondía solicitar la deducción por vacaciones en la vigencia gravable en que se configuró la obligación de ese pago laboral, independientemente de que este se realizara o no en el mismo período. De acuerdo con lo dispuesto en el CST, las vacaciones se causan en el período de un año – 15 días por año de servicio o proporcionalmente por fracción de año cuando no se cumpla el año de servicio- y, por ello, esa erogación debe solicitarse como deducción en esa anualidad, atendiendo al salario ordinario que devengue el trabajador. 2.7. Pero dado que la ley laboral exige que las vacaciones

se paguen con el último salario devengado por el trabajador al tiempo del disfrute o de compensación en dinero, esa situación puede generar una diferencia entre: **El valor de las vacaciones causadas:** Liquidadas sobre el salario ordinario del trabajador en el momento en que nace la obligación de pagarlas. Como se explicó, esa obligación de pago surge por cada año de servicio -15 días de vacaciones remuneradas se disfruten o no-, o proporcionalmente por fracción de año – en la terminación del contrato antes del cumplir el año de servicio-. **El valor de las vacaciones efectivamente pagadas:** Liquidadas sobre el último salario del trabajador en la fecha de disfrute o de la compensación en dinero, por el año laborado o proporcionalmente por fracción de año. En esta liquidación se tienen en cuenta los días que efectivamente disfrute el trabajador o se compensen en dinero. Por tanto, no siempre se liquidará por el término de 15 días ni se aplicará el porcentaje del 4.166% (15/360). 2.8. Como en el momento en que se causan las vacaciones el ente económico no tiene certeza de cuando realizará el pago de las mismas, el artículo 76 del Decreto 2649 de 1994 permite que se realice una estimación de esa erogación. Las cantidades así estimadas se deben ajustar al cierre del período, determinando el monto a favor de cada empleado de conformidad con las disposiciones legales y los acuerdos laborales vigentes. Empero, es del caso enfatizar que de acuerdo con las normas del sistema de causación, el ajuste de las vacaciones solo puede llevarse como deducción cuando surge para la sociedad la obligación de pagarlas, que en los términos de la legislación laboral, se presenta cuando la sociedad realiza el pago con el último salario devengado por el trabajador, pues es en ese momento en que se causa esa diferencia. 2.9. En ese orden de ideas, las sociedades pueden llevar como deducción por vacaciones en un período gravable: i) las causadas en esa vigencia y, ii) el ajuste que surge por la diferencia del valor de las vacaciones causadas en períodos anteriores y el pago por estas en ese período.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 105 / DECRETO 2649 DE 1993 – ARTICULO 76

CERTIFICACION DE REVISOR FISCAL – Para que sea prueba suficiente debe llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar / PAGOS POR VACACIONES DE PERIODOS ANTERIORES – Solo es deducible el ajuste puesto que los valores causados se deducen en esas vigencias / DEDUCCION POR VACACIONES – Es deducible lo pagado en el período gravable y el ajuste en relación con lo causado / CONTRIBUYENTE OBLIGADO A LLEVAR CONTABILIDAD – En cuando a las vacaciones solo puede deducir lo causado en el año y el ajuste al momento del pago de años anteriores

Debe precisarse que la salvedad que contienen esos documentos referente a que las cifras tomadas de los libros de contabilidad fueron auditados por otro revisor fiscal no impide que los mismos sean valorados como prueba, toda vez que en virtud de lo dispuesto en el artículo 777 del Estatuto Tributario la certificación de los revisores fiscales constituye prueba contable, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes. 2.12. Esta Sala ha precisado que para que estos certificados sean prueba contable suficiente deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. (...) el certificado de revisor fiscal registra como valor causado la suma de \$1.832.623, es decir, existe una diferencia de \$49.123 pesos. Esa diferencia se deriva del hecho de que el saldo a 31 de diciembre de 2002 **no solo se liquida con los valores causados en el año 2002 sino también con los de períodos anteriores**. En todo caso, no se puede considerar que esos valores correspondan a un ajuste de vacaciones de

períodos anteriores –que sí es deducible-, porque no se practicaron pagos por vacaciones en esa vigencia gravable. (...) La cifra que se toma como “causación 2002” (830.498) no equivale a las vacaciones causadas por el año 2002 (196.515) y tampoco corresponde si se suma a este valor lo efectivamente pagado, en el caso de que esta última cifra sea ajuste por años anteriores. Recuérdese que tratándose de períodos anteriores al año 2002 solo se puede llevar como deducción el total de los pagos por ajustes, puesto que los causados en esos períodos debía deducirse en esas vigencias. 2.12.3. De lo expuesto se concluye que el certificado del revisor fiscal no precisa los valores que corresponden a ajustes por vacaciones pagadas en el año 2002. Lo que se verifica es que la actora realizó un consolidado de vacaciones en el que arrastró el total de los valores adeudados y los reajustó con el salario del empleado en el año 2002, independientemente de que en ese período realizara el pago de esa prestación laboral. Determinar la deducción con *valores adeudados* conduce a que anualmente se arrastre el valor total de las vacaciones causadas en períodos anteriores que aún no se han pagado, situación que difiere al sistema de causación que solo permite llevar como deducción las vacaciones en el período en que se causen y, el ajuste -de lo pagado y causado- en la vigencia en que practique el pago. 2.13. En ese entendido, la actora no desvirtuó el cálculo de las vacaciones causadas en el año 2002 efectuado por la DIAN, con fundamento en los libros contables de la sociedad. Tampoco demostró que la diferencia que encontró la Administración entre los valores determinados oficialmente y los declarados -77.823.000- se originó en el ajuste del gasto de períodos anteriores al 2002. Recuérdese que tratándose de un contribuyente obligado a llevar contabilidad, sólo deben aceptarse las deducciones causadas en el 2002 –como lo determinó la DIAN- y el ajuste que resulta por el mayor valor pagado por vacaciones en ese mismo período.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el alcance probatorio del certificado de revisor fiscal se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 27 de enero de 2011, Exp. 41001-23-31-000-2003-00788-01(17222), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 7 de octubre de 2010, Exp. 25000-23-27-000-2005-00309-01(19651), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

RELACION DE CAUSALIDAD DEL GASTO – Implica que debe existir un nexo causal con la actividad productora de renta / NECESIDAD DEL GASTO – Se debe establecer en relación con la renta bruta y se analiza de acuerdo con la actividad lucrativa y la costumbre / CRITERIO COMERCIAL DE LAS EXPENSAS – Se mide teniendo en cuenta que sean de las acostumbradas en cada actividad y que no tengan un límite deducible

3.3. El artículo 107 *ibídem* establece como presupuestos para que los gastos sean deducibles: (i) la relación de causalidad (ii) la necesidad y (iii) la proporcionalidad. *La relación de causalidad* atiende a 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 gasto es necesario* cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad productora de renta. El requisito de la necesidad del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera, basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo. (...) *La*

proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial para el sector, de manera que para fijar el alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar. Como lo señaló la Sala en la sentencia del 10 de marzo de 2011, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos pautas o criterios. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. El segundo, que la ley no la limite como deducible.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

NOTA DE RELATORIA: Sobre el alcance de los requisitos para que las deducciones sean procedentes se citan las sentencias de la Corporación de 13 de octubre de 2005, Exp. 11001-03-27-000-2002-00116-01(13631), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié

NOTA DE RELATORIA: Sobre la relación de causalidad como presupuesto para que los gastos sean deducibles se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, C.P. Delio Gómez Leyva; de 13 de octubre de 2005, Exp. Exp. 11001-03-27-000-2002-00116-01(13631), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, Exp. 25000-23-27-000-2002-00956-01(14549), C.P. Ligia López Díaz; de 12 de diciembre de 2007, Exp. 25000-23-27-000-2003-00020-01(15856), C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 24 de julio de 2008, Exp. 25000-23-27-000-2005-00611-01(16302), C.P. Ligia López Díaz

DEDUCCION POR CUOTA DE ADMINISTRACION DE CENTRO EMPRESARIAL – Se acepta cuando corresponde al inmueble donde está ubicada una de las fábricas / GASTO ACOSTUMBRADO EN LA ACTIVIDAD – Es el que corresponde al sostenimiento de zonas comunes del sitio donde se encuentra la fábrica / DEDUCCION POR CUOTA DE ADMINISTRACION DE CLUB RECREATIVO – No se acepta cuando no se demuestra su injerencia en la productividad de la empresa

3.4. De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Sala encuentra que *las cuotas de administración pagadas a la Corporación Empresarial*, donde se encuentra ubicada una de las fábricas de la sociedad, resulta indispensable para que la sociedad pueda realizar su actividad generadora de renta. Esta erogación es necesaria porque está dirigida a satisfacer los gastos de sostenimiento de las zonas comunes del centro empresarial, y en el caso de que no se pagaran, la sociedad no podría desarrollar su actividad o funcionar en esa planta. Además, es un gasto normalmente acostumbrado en la actividad, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. Adicionalmente, la erogación (\$4.838.000) no es desproporcionada en relación con los ingresos que obtuvo el contribuyente (\$57.283.401.000). En consecuencia, procede la deducción de las cuotas de administración del centro empresarial. 3.5. En cuanto a *las cuotas de administración pagadas al Club Puerto Peñalisa*, la Sala encuentra que no cumplen con los requisitos exigidos para que las erogaciones sean deducibles en el impuesto de renta. Si bien la sociedad afirma que esta erogación corresponde al pago de una casa ubicada en el club, utilizada para relaciones públicas, lo cierto

es que en el expediente no se encuentra probada su injerencia en la productividad de la sociedad, ni que la expensa se hizo en cumplimiento de las obligaciones inherentes a la buena gestión empresarial, lo que demostraría que es necesaria para la actividad productora de renta de la empresa. Al no encontrarse probado que la erogación reúne todos los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, no procede la deducción por este concepto.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

DESCUENTO TRIBUTARIO DE DONACION DE ACCIONES – El valor de las acciones se debe calcular de acuerdo al valor intrínseco / VALOR INTRINSECO DE ACCIONES – Muestra la realidad patrimonial de la sociedad / VALORIZACION DE ACCIONES – No se debe incluir en el cálculo del valor intrínseco ya que no son un derecho o bien real / DESCUENTO TRIBUTARIO POR DONACION DE ACCIONES – No procede cuando las valorizaciones de las acciones hacen parte de su valor intrínseco

4.4. Para resolver el presente asunto es importante precisar que para la época de los hechos se encontraba vigente el artículo 249 del Estatuto Tributario, que permitía a los contribuyentes descontar del impuesto sobre la renta y complementarios, el 60% de las donaciones que efectuaran durante el año gravable a las instituciones de educación superior. Para la procedencia del descuento tributario, el artículo 125-2 *ibídem* prescribía que cuando la donación recayera sobre títulos valores estos debían estimarse a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia de Valores, hoy Superintendencia Financiera. 4.5. En el año 2002, el procedimiento dispuesto por la Superintendencia de Valores, hoy Superintendencia Financiera, para determinar el valor de los títulos valores, era el contemplado en la Resolución No. 1200 de 1995. (...) 4.6. El *valor intrínseco* de la acción ha sido definido por la doctrina como “una valoración de las participaciones de capital, para lo cual se tiene en cuenta **la realidad patrimonial de la sociedad**”. Incluso se ha sostenido que “el valor real de una acción puede obtenerse con cierta aproximación mediante la división del capital contable entre el número total de ellas”. 4.7. Es por eso que cuando la Superintendencia Financiera exige que los títulos valores se determinen con el valor intrínseco, lo hace para efectos de controlar que el valor de esas inversiones reflejen la real situación económica y financiera del ente societario. De ahí que no deba incluirse en ese cálculo el valor correspondiente a las valorizaciones, puesto que las mismas no son un derecho o bien real para el contribuyente, sino una expectativa de que el título puede valer más de lo que se registró por el activo en los libros de contabilidad. (...) 4.10. Si bien la Superintendencia Financiera certificó que el valor intrínseco de las acciones, reportado por Acerías Paz del Río, era de \$28.29, lo cierto es que el revisor fiscal del ente emisor precisó que dentro de esos valores estaban incluidas las valorizaciones de esas acciones que, como se explicó, no forman parte del valor intrínseco de los títulos valores. 4.11. Por consiguiente, no era procedente que la sociedad Laminados S.A. determinara el descuento tributario por donaciones tomando como valor intrínseco de las acciones el de \$28.29 porque esa cifra fue determinada con las valorizaciones que se le efectuaron a esos activos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 125-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 249 / RESOLUCION 1200 DE 1995 – ARTICULO 1.7.1.8 DE LA SUPERINTENDENCIA DE VALORES

SANCION POR INEXACTITUD – Alcance de las expresiones “datos falsos, incompletos, equivocados o desfigurados”

6.3.1. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor. 6.3.2. Teniendo en cuenta que el demandante no demostró que las deducciones por vacaciones y por cuotas de administración pagadas al Club Puerto Peñalisa y, el descuento tributario por donaciones, cumplieran con los requisitos exigidos por las normas tributarias para su procedencia, la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados debe mantenerse respecto de los valores no aceptados. 6.3.3. Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de prueba. (...) *“Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera”.* En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales. 6.3.4. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados por los valores no aceptados en esta providencia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D. C., doce (12) de noviembre de dos mil quince (2015)

Radicación número: 15001-23-31-000-2006-01907-01(19708)

Actor: LAMINADOS ANDINOS S.A. – LASA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 6 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare – Descongestión-. En la sentencia se dispuso:

“1. Desestimar las excepciones procesales propuestas por la parte pasiva.

2. Denegar la “sustitución” o sucesión procesal de la parte actora, por la sociedad DIACO S.A., por las razones indicadas en la parte considerativa.

3. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Renta No. 260642004000061 del 23 de diciembre de 2004, por la cual la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Sogamoso modificó la declaración de renta de la sociedad LAMINADOS ANDINOS S.A. por el año gravable 2002; igualmente, de la Resolución No. 260012005000001 del 29 de diciembre de 2005, proferida por un profesional del “despacho” de la Administración de Impuestos Nacionales de Sogamoso, por la cual se decidió el recurso de reconsideración y se modificó parcialmente dicha liquidación oficial.

4. A título de restablecimiento del derecho, MODIFICAR los actos oficiales de determinación del impuesto de renta y complementarios de la sociedad LAMINADOS ANDINOS S.A. por el año gravable 2002 en los términos indicados en la motivación (tabla 2); en consecuencia, FIJAR el SALDO A FAVOR de dicha contribuyente, en la suma de MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MILLONES SETECIENTOS CUATRO MIL PESOS (\$1.454.704.000).

5. Sin costas en la instancia.

6. Por la secretaría del tribunal de origen, líbrese las comunicaciones previstas en el art. 173 del C.C.A., subrogado por la Ley 1395 de 2010, con destino al Ministerio Público y al Director General de Impuestos Nacionales U.A.E. DIAN, para su cumplimiento. Expídase igualmente primera copia auténtica, con las constancias consagradas en el artículo 115 del C.P.C., con destino a la parte actora para su eventual ejecución.

7. Suscrito el fallo, la Secretaría de esta Corporación lo remitirá a la brevedad del tribunal de conocimiento, acorde con las instrucciones a las que alude la parte motiva; allá se surtirán las notificaciones y demás actuaciones a que haya lugar. Déjese copia auténtica de la sentencia en el archivo institucional”.

I) ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2003, la sociedad LASA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 2002, en la que registró un impuesto a cargo de \$480.355.000 y un saldo a favor de \$1.458.414.000.

Mediante el Requerimiento Especial No. 260632004000027 del 1 de abril de 2004, la Administración le propuso al contribuyente la modificación de la declaración tributaria en el sentido de:

- Desconocer deducciones por salarios, prestaciones y otros conceptos laborales por valor de **\$77.823.000.**

- Desconocer deducciones por gastos correspondientes al servicio de TV cable por \$2.058.025, las cuotas de sostenimiento de la Corporación Empresarial por \$4.838.000, las cuotas de administración del Club Puerto Peñalisa por \$5.188.950, los descuentos a favor del Departamento del Meta Villa Vivienda por \$4.744.537, y la contribución a la Superintendencia de Sociedades por \$13.584.000, para un total de **\$30.414.000**.
- Desconocer el descuento tributario por donaciones por valor de **\$204.364.000**.
- Imponer sanción por inexactitud por **\$406.974.000**.
- Incrementar la sobretasa en **\$12.112.000**.
- Determinar el impuesto a cargo en la suma de **\$722.602.000**.
- Establecer el saldo a favor en la suma de **\$797.081.000**.

El 2 de julio de 2004, la compañía presentó respuesta al requerimiento especial, en la que aceptó el rechazo del gasto por el servicio de TV cable por \$2.058.025, y expuso sus motivos de inconformidad frente a las demás glosas planteadas por la Administración.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 260642004000061 del 23 de diciembre de 2004, la Administración modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2002 en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 260012005000001 del 29 de diciembre de 2005, que modificó el acto recurrido en el sentido de:

- Aceptar la deducción por el pago de la contribución a la Superintendencia por valor de \$13.584.000. De esta forma el desconocimiento de deducciones por gastos se redujo a la suma de **\$16.830.000**.
- Disminuir el valor de la sanción por inexactitud a la suma de **\$398.986.000**.
- Disminuir el incremento de la sobretasa en **\$11.874.000**.
- Determinar el impuesto a cargo en la suma de **\$717.847.000**.
- Establecer el saldo a favor en **\$810.062.000**.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, LASA S.A., solicitó:

"1. Que se anulen los siguientes actos administrativos:

- Liquidación Oficial de Renta No. 260642004000061 por medio de la cual la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Sogamoso modificó la declaración de renta de la sociedad por el año gravable 2002.

- Resolución del Recurso de Reconsideración No. 260012005000001 por medio de la cual la Administración de Impuestos Nacionales de Sogamoso modificó la Liquidación Oficial de Renta practicada por esa entidad.

2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de LAMINADOS ANDINOS S.A., se acepten la deducción por salarios, prestaciones y otros pagos laborales por \$77.823.000, otras deducciones por \$14.772.000 y el descuento tributario por donaciones por \$204.364.000 y, se desconozcan el incremento del anticipo de la sobretasa y la determinación de la sanción por inexactitud por valor de \$398.986.000, modificando así la liquidación oficial de renta”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 107 y 777 del Estatuto Tributario, 186 del CST, 15 del Decreto 2650 de 1993, 189 y 190 del C.P.C., 17 Ley 21 de 1982 y 1 de la Ley 89 de 1988.

Deducción de la provisión por el gasto de vacaciones. \$77.823.000.

La Administración limita la deducción por concepto de vacaciones al porcentaje del 4.166%, que representa los días hábiles de vacaciones remuneradas a que tiene derecho a disfrutar el trabajador frente a un año de 360 días calendario. Es decir, $15 \text{ días} / 360 \text{ días} = 4.166\%$.

La DIAN desconoce que la ley no limitó la determinación del gasto por vacaciones al 4.166% puesto que ese porcentaje puede variar por diferentes motivos.

Por ejemplo, en aquellos eventos en que el trabajador disfrute de sus vacaciones, el pago de sueldos se realiza durante 345 días y los 15 días restantes son de vacaciones. En este caso, las vacaciones ascienden al 4.35% de los pagos laborales.

Así mismo, cuando el trabajador disfruta de las vacaciones, estas se calculan en días hábiles. Por tanto, pueden durar de 18 a 22 días calendario.

Además, debe tenerse en cuenta que algunos trabajadores al final del año no disfrutaron las vacaciones y/o tienen acumuladas de períodos anteriores y, que estas se calculan con base en el sueldo actual, en el que deben incluirse otros factores que son base salarial, tales como hora extras, comisiones, recargos

nocturnos y primas de producción. Esa situación genera un gasto diferencial de salarios cada año.

No se desconoce que en materia laboral normalmente se toman 360 días para liquidar las vacaciones al momento de su compensación en dinero. Sin embargo, ello no faculta a la Administración para desconocer como gasto por vacaciones todo aquello que supere el porcentaje del 4.166% de la nómina.

Los aportes parafiscales exigidos para la procedencia de este gasto deben calcularse sobre las sumas efectivamente pagadas por la nómina mensual, y no por las sumas causadas, como lo sostiene la Administración.

La DIAN desconoció el certificado del revisor fiscal por tener una nota aclaratoria en el sentido de que los libros oficiales de los años 1999 a 2001 fueron auditados por otro revisor fiscal. Esa circunstancia no le resta valor probatorio, toda vez que por ley ese documento constituye prueba contable.

La Administración rechazó la práctica de una inspección tributaria solicitada para efectos de que se calculara el gasto por vacaciones por cada uno de los empleados de la empresa.

Violación de los artículos 107 del Estatuto Tributario y 13 del Decreto 1725 de 1997. Otras deducciones por valor de \$14.772.000

La Administración desconoce el Concepto DIAN No. 11104 del 25 de febrero de 2004 que sienta una nueva doctrina sobre los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del gasto, no obstante que esas directrices son de obligatorio cumplimiento para los funcionarios.

Los pagos efectuados a la Corporación empresarial por valor de \$4.838.000 tienen relación de causalidad porque corresponden a gastos de sostenimiento del centro industrial donde está ubicada la fábrica.

La erogación es necesaria por cuanto en el desarrollo de una actividad económica se acostumbra a tener bienes inmuebles a título de dominio o de arrendamiento. Es normal que estos inmuebles se encuentren localizados en corporaciones empresariales y/o sujetas a regímenes de propiedad horizontal en los cuales se

deben pagar, con cierta periodicidad, cuotas de sostenimiento por los bienes comunes.

Los pagos efectuados al Club Puerto Peñalisa por valor de \$5.188.950 corresponden al gasto de administración de una casa ubicada en el club, que utiliza la sociedad para relaciones públicas. Es decir, constituye un gasto de representación.

Los pagos al Departamento del Meta Villa Vivienda por \$4.745.000 los realiza la sociedad por los clientes que tiene en el Meta y, a favor de dicha entidad.

Si bien esta erogación es una contribución parafiscal, lo cierto es que procede como deducción en virtud de lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Violación de los artículos 125-2 y 249 del Estatuto Tributario, y la Resolución 1200 de 1995. Descuento tributario por donaciones

El día 28 de mayo de 2002, la sociedad compró, mediante una firma comisionista de bolsa, treinta millones de acciones de la sociedad Acerías Paz del Río S.A. Un día después, LASA S.A. las donó a la Universidad Autónoma de Bucaramanga.

El valor intrínseco de las acciones, que debe ser tenido en cuenta para establecer el descuento tributario por donación, corresponde al último informado por Acerías Paz del Río S.A. a la Superintendencia de Valores, hoy Superintendencia Financiera.

No es procedente que la Administración limite el descuento al 60% del costo de las acciones donadas, y no al 60% del valor intrínseco de las mismas, como lo establece el artículo 125-2 del Estatuto Tributario y la Resolución No. 1200 de 1995 de la Superintendencia de Valores, hoy Superintendencia Financiera.

Además, las citadas normas no establecieron que para tener derecho a tomar como valor de la donación el valor intrínseco contable de las acciones donadas se debía incluir como ingreso la diferencia entre el valor de compra y el aludido valor intrínseco.

Incremento del anticipo.

En la medida en que quedan desvirtuadas las modificaciones impuestas por la DIAN, no procede el incremento del anticipo de la sobretasa.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario. Sanción por inexactitud.

No procede la sanción por inexactitud, en tanto en el expediente se encuentra demostrada la realidad de los gastos solicitados como deducción.

En el presente caso se configura una diferencia de criterios sobre la base para calcular el descuento por donación.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Para establecer los valores que puede deducir el contribuyente por concepto de vacaciones, debe tenerse en cuenta que el derecho laboral establece que ese pago se liquida por 15 días en un período de 360 días. Al dividir los 15 días entre los 360 días se obtiene el porcentaje de 4.166%.

Los ajustes que se realicen por el pago de las vacaciones causadas en períodos anteriores deben efectuarse mensualmente y en forma anual al cierre del ejercicio.

El certificado del revisor fiscal debe desconocerse por cuanto fue firmado con una salvedad y, por ende, constituye una prueba ineficaz. Además, la contabilidad de LASA S.A. fue verificada por la Administración en las instalaciones de la sociedad.

Las deducciones por los pagos a la Corporación Empresarial, al Club Puerto Peñalisa y al Departamento del Meta Villa Vivienda no reúnen los requisitos de expensas necesarias por cuanto no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta.

La sociedad no puede hacer efectivo el descuento tributario por donaciones, porque no incluyó en la declaración un ingreso equivalente a la diferencia entre el valor de las acciones y el de compra de las mismas.

Excepciones

Caducidad de la acción

El acto administrativo que puso fin a la vía gubernativa se notificó personalmente el 17 de enero de 2006, por lo que el contribuyente podía instaurar la acción de nulidad y restablecimiento del derecho hasta el 17 de mayo de 2006. Sin embargo, la demanda fue presentada el 10 de julio de 2006, cuando ya había operado la caducidad de la acción.

Ineptitud de la demanda por falta de requisitos formales

En la demanda no se indicaron los fundamentos de derecho de las pretensiones, como lo exige el artículo 137 del C.C.A.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Casanare, mediante providencia del 6 de octubre de 2011, declaró no probadas las excepciones propuestas por la demandada y la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La demanda fue presentada oportunamente el 7 de junio de 2006, toda vez que en el expediente obra certificación del Secretario de esta Corporación que informa que la rama judicial se encontraba en paro durante el 11 de mayo y el 6 de junio de esa anualidad.

La actora señaló los fundamentos jurídicos que sustentaba la demanda y, respecto de cada uno, explicó el concepto de la violación.

En consecuencia, no prosperan las excepciones propuestas por la parte demandada.

No existe fundamento legal para desconocer el certificado del revisor fiscal, por cuanto la Administración no desvirtuó la información reportada por el contador que suscribió el documento.

Debe aceptarse la deducción por concepto de vacaciones por cuanto se encuentra soportada en el certificado del revisor fiscal, que constituye prueba contable.

No es procedente que la Administración desconozca parcialmente esta glosa bajo el argumento de que no se pagaron la totalidad de los aportes parafiscales sobre los valores llevados como deducción, puesto que los artículos 1 de la Ley 89 de 1988 y 17 de la Ley 21 de 1982 asocian la base de liquidación de los aportes al monto de los emolumentos laborales pagados a sus beneficiarios –nómina mensual-, pero no a la deducción.

La deducción por pagos a la Corporación Empresarial es procedente toda vez que esa erogación se deriva del derecho de copropiedad que ejerce la sociedad en la zona industrial en que se encuentra instalada.

A su vez, la deducción por pagos al Club Puerto Peñalisa es un gasto de representación derivado del uso de una sede social en donde el empresario despliega las actividades que considera necesarias para competir en el mercado.

La deducción por pagos al departamento del Meta Villa Vivienda no es procedente por cuanto no se encuentra demostrado el hecho que obligue a la sociedad a trasladar el pago de los aportes que deben realizar sus socios a dicha entidad.

El descuento tributario por donaciones de acciones es procedente toda vez que la ley dispuso que el valor de acciones debe determinarse por el precio de mercado certificado por la Superintendencia Financiera, como lo efectuó el contribuyente.

Si la Administración consideró que la diferencia entre el costo de adquisición y el valor intrínseco generaba un ingreso fiscal, debió proponer la adición de ese ingreso desde el requerimiento especial y no en sede judicial.

No procede la sanción por inexactitud toda vez que sobre los rechazos de la Administración existen diferencias de criterios respecto del derecho aplicable.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

La DIAN calculó los valores que puede deducir el contribuyente por concepto de vacaciones, conforme con lo dispuesto en el derecho laboral.

Esa normativa establece que el pago por vacaciones se liquida por 15 días en un período de 360 días. Al dividir esos valores se obtiene el porcentaje de 4.166%.

Los ajustes que se realicen por el pago de las vacaciones causadas en períodos anteriores deben efectuarse mensualmente y en forma anual al cierre del ejercicio.

Las deducciones tienen una relación directa con el pago que se realiza por aportes parafiscales. Por tanto, si a un trabajador se le pagan aportes parafiscales por el salario básico, ese es el monto que se debe tener en cuenta para la deducción cuando se trata de vacaciones.

La certificación del revisor fiscal expedida el 31 de enero de 2005 no constituye prueba porque en la misma se deja la salvedad de que los libros fueron auditados por otro revisor fiscal. Por tanto, ese documento no desvirtúa los hechos verificados por la Administración en las instalaciones de la sociedad.

En cuanto a las demás deducciones, se reitera que no reúnen los requisitos para la deducibilidad de las expensas necesarias como es la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

No es procedente el descuento tributario por donaciones de acciones toda vez que el contribuyente no incluyó en la declaración tributaria un ingreso equivalente a la diferencia entre el pretendido valor de las acciones y el valor de compra de las mismas para posteriormente obtener un beneficio superior.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

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

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 6 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Casanare – Descongestión-, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados.

1. PROBLEMA JURÍDICO

Corresponde establecer la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto de renta y complementarios presentada por la sociedad LASA S.A. por el año gravable 2002.

Para tal efecto, se verificará:

- Si son procedentes los valores solicitados en deducción por vacaciones.
- Si las deducciones por pagos a la Corporación Empresarial y al Club Puerto Peñalisa cumplen con el requisito de relación de causalidad previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

La Sala no analizará la procedencia de la deducción por pagos al Departamento de Meta –Villa Vivienda toda vez que ese cargo de la demanda fue rechazado por el Tribunal y, la demandante no apeló esa decisión.

- Si la sociedad determinó correctamente el valor de la donación de las acciones que llevó como descuento tributario, de conformidad con el artículo 125-2 del Estatuto Tributario.
- Si es procedente el incremento del anticipo de la sobretasa del impuesto de renta.
- La procedencia de la sanción por inexactitud.

2. PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN POR CONCEPTO DE VACACIONES. (\$77.823.000)

2.1. En la declaración de renta del año gravable 2002, la sociedad registró una deducción por concepto de vacaciones por valor de \$170.056.468.

2.2. De esa suma, la Administración aceptó \$92.233.000 y desconoció la suma de \$77.823.000 porque ese valor excedía el cálculo de las vacaciones, que de acuerdo con el sistema contable de causación y las normas laborales, debe efectuarse por el término de 15 días, en un período de 360 días, respecto del salario ordinario¹² del año 2002:

$15/360 \text{ días} = 4.166\%$

Salario base de liquidación: total salario ordinario 2002: \$2.213.947.341

$\$2.213.947.341 \times 4.166\% = \$92.233.046$

Adicionalmente, indicó que de aceptarse un mayor valor por concepto de vacaciones la sociedad debe demostrar el cumplimiento del requisito de pago de aportes parafiscales sobre los salarios en que se causaron.

2.3. Para el contribuyente, el cálculo realizado por la DIAN es improcedente toda vez que *“las vacaciones contabilizadas por \$170.056.468 fueron el resultado de una consolidación de todas las adeudadas al 31 de diciembre de 2002 y de las que fueron disfrutadas por algunos trabajadores durante el mismo año gravable”⁸.*

Además sostuvo que el porcentaje del 4.166% no debe aplicarse en todos los casos porque los trabajadores no siempre disfrutaron los 15 días de vacaciones, toda vez que, dependiendo de festivos y dominicales, el período puede extenderse de 18 a 22 días.

2.4. Para resolver el asunto interesa precisar que el descanso remunerado está previsto en el artículo 186 del CST como el derecho que tienen los trabajadores que hubiesen prestado sus servicios durante un año, a quince (15) días hábiles de vacaciones remuneradas.

En aquellos casos en que el contrato de trabajo termine sin haberse hecho uso de las vacaciones o el Ministerio de Trabajo autorice el pago de las mismas⁴, el trabajador tiene

¹ Las partes coinciden en señalar que de acuerdo con el artículo 192 del CST el salario base de liquidación de las vacaciones no incluye, el descanso remunerado obligatorio (domingos y festivos), el trabajo suplementario en horas extras y, el auxilio de transporte.

² FI 1055 - 1056 c.a.8.

³ FI 1079 c.a.9.

⁴ **CST. Artículo 189. Compensación en dinero.** El texto vigente para la época de los hechos discutidos corresponde a la modificación del Decreto 617 de 1954. *“Es prohibido compensar las vacaciones en dinero, pero el Ministerio del Trabajo puede autorizar que se pague en dinero hasta la mitad de las vacaciones, en casos especiales de perjuicio para la economía nacional o la industria.*

2. Cuando el contrato de trabajo termina sin haberse hecho uso de las vacaciones ya causadas, o cuando dentro de su vigencia haya lugar a la compensación en dinero, se tendrá como base para la compensación el último salario devengado”.

derecho a su compensación en dinero por año laborado y, proporcionalmente, por fracción de año⁵.

Los artículos 189 y 192 *ibídem*, disponen que las vacaciones disfrutadas y las compensadas en dinero deben pagarse de acuerdo con el último salario devengado por el trabajador, excluyéndose el valor del trabajo en días de descanso obligatorio y el correspondiente a horas extras⁶.

2.5. En virtud de lo dispuesto en el artículo 108 del Estatuto Tributario, los pagos correspondientes a descansos remunerados son deducibles del impuesto sobre la renta, siempre y cuando el contribuyente se encuentre a paz y salvo con el SENA y las cajas de compensación familiar.

Para efectos de aplicar el citado tratamiento tributario, el artículo 104 *ibídem*, prescribe que las deducciones en que incurran las sociedades que llevan contabilidad por el sistema de causación, como la demandante⁷, se entienden realizadas en el año o período en que se *causen*, aun cuando no se hayan pagado.

Según el artículo 105 del citado estatuto, se entiende causada una deducción cuando nace la obligación de pagarla. En concordancia con lo anterior, el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993⁸ señala que en la contabilidad de causación los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen, y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

Significa esto, que una operación que afecte el patrimonio debe ser contabilizada cuando se realiza, registrándola en las cuentas que identifican, realmente, la forma como se realizó el hecho económico que afectó al ente. Por eso, en la contabilidad por causación las expensas necesarias que se soliciten en deducción deben reconocerse y contabilizarse en el período contable en que ocurran.

⁵La Corte Constitucional, en la sentencia C-019 de 2004, declaró inexecutable el límite de 3 meses para tener derecho a las vacaciones dispuesto en el artículo 27 de la Ley 789 de 2002, por cuanto consideró que el trabajador al aportarle día a día fuerzas al empleador para la generación de utilidades y crecimiento patrimonial, merece el derecho a vacaciones remuneradas o a su compensación en **dinero por año laborado y, proporcionalmente, por fracción de año.**

⁶ Esa norma también contempla que cuando el salario sea variable las vacaciones se liquidarán con el promedio de lo devengado por el trabajador en el año inmediatamente anterior a la fecha en que se concedan.

⁷ Las sociedades comerciales tienen la obligación de llevar contabilidad conforme con las prescripciones legales (Artículo 19 numeral 2º Código de Comercio). El Decreto Reglamentario No. 2649 de 1993 en el artículo 48 establece que en la contabilidad los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en que se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente. Por consiguiente, la contabilidad por causación es el sistema contable al que están obligadas las sociedades comerciales.

⁸“Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y los principios de contabilidad generalmente aceptados”.

2.6. En ese entendido, a la sociedad demandante le correspondía solicitar la deducción por vacaciones en la vigencia gravable en que se configuró la obligación de ese pago laboral, independientemente de que este se realizara o no en el mismo período.

De acuerdo con lo dispuesto en el CST, las vacaciones se causan en el período de un año – 15 días por año de servicio o proporcionalmente por fracción de año cuando no se cumpla el año de servicio⁹ y, por ello, esa erogación debe solicitarse como deducción en esa anualidad, atendiendo al salario ordinario que devengue el trabajador.

2.7. Pero dado que la ley laboral exige que las vacaciones se paguen con el último salario devengado por el trabajador al tiempo del disfrute o de compensación en dinero, esa situación puede generar una diferencia entre:

El valor de las vacaciones causadas: Liquidadas sobre el salario ordinario del trabajador en el momento en que nace la obligación de pagarlas.

Como se explicó, esa obligación de pago surge por cada año de servicio -15 días de vacaciones remuneradas se disfruten o no-, o proporcionalmente por fracción de año – en la terminación del contrato antes del cumplir el año de servicio-.

El valor de las vacaciones efectivamente pagadas: Liquidadas sobre el último salario del trabajador en la fecha de disfrute o de la compensación en dinero¹⁰, por el año laborado o proporcionalmente por fracción de año.

En esta liquidación se tienen en cuenta los días que efectivamente disfrute el trabajador o se compensen en dinero. Por tanto, no siempre se liquidará por el término de 15 días ni se aplicará el porcentaje del 4.166% (15/360).

2.8. Como en el momento en que se causan las vacaciones el ente económico no tiene certeza de cuando realizará el pago de las mismas, el artículo 76 del Decreto 2649 de 1994 permite que se realice una estimación de esa erogación.

Las cantidades así estimadas se deben ajustar al cierre del período, determinando el monto a favor de cada empleado de conformidad con las disposiciones legales y los acuerdos laborales vigentes¹¹.

⁹ Cfr. numeral 1.4.

¹⁰La Ley laboral solo permite compensar en dinero hasta la mitad de las vacaciones. Artículo 189 CST.

Empero, es del caso enfatizar que de acuerdo con las normas del sistema de causación, el ajuste de las vacaciones solo puede llevarse como deducción cuando surge para la sociedad la obligación de pagarlas, que en los términos de la legislación laboral, se presenta cuando la sociedad realiza el pago con el último salario devengado por el trabajador, pues es en ese momento en que se causa esa diferencia.

2.9. En ese orden de ideas, las sociedades pueden llevar como deducción por vacaciones en un período gravable: i) las causadas en esa vigencia y, ii) el ajuste que surge por la diferencia del valor de las vacaciones causadas en períodos anteriores y el pagado por estas en ese período.

2.10. Preciado lo anterior, se procede a verificar las pruebas relevantes allegadas al expediente:

2.10.1. Mediante el Auto de verificación o cruce No. 260642004000001 del 29 de septiembre de 2004, la DIAN ordenó la práctica de una visita para verificar la deducción solicitada por vacaciones en la contabilidad de la sociedad¹².

Durante el desarrollo de la visita, los funcionarios verificaron el libro mayor y el centro de costos del año 2002, específicamente, en las cuentas que registran las erogaciones por salario integral, sueldos, horas extras y recargo nocturno, vacaciones, prima de producción, así como las sumas pagadas por concepto de vacaciones en el año 2002.

En el acta se concluyó que ***“la diferencia entre lo determinado por la Administración y lo declarado por el contribuyente, corresponde al ajuste realizado a la provisión para vacaciones en los valores citados para los años 2001 y 2002, valores que durante la visita de verificación no fueron sustentados, y parece ser que corresponden a ajuste a las vacaciones de años anteriores, que no realizaron en su respectivo momento”***¹³.

2.10.2. En el recurso de reconsideración, la sociedad explicó que el gasto por vacaciones fue calculado de la siguiente forma¹⁴:

“Saldo adeudado a 12-31-02 a cada empleado

¹¹ Ibídem. En concordancia con lo expuesto, el artículo 58 del Decreto 2649 de 1993 establece que antes de emitir estados financieros deben efectuarse los ajustes necesarios para cumplir la norma técnica de asignación.

¹² Fls 1132-1141 c.a.8.

¹³ FI 1140 c.a.8.

¹⁴ FI 1085. Recurso de reconsideración.

Menos: Saldo causado a 12-31-01 a cada empleado

Más: Pagos realizados en el año por vacaciones disfrutadas

Total: Valor provisión (gasto) por vacaciones por cada empleado

Una vez obtenido el valor de la provisión (gasto) por vacaciones por cada empleado se hace una sumatoria y el total constituye el gasto del año por este concepto”.

Para sustentar su afirmación allegó:

El certificado de revisor fiscal del 31 de enero de 2005, en el que consta:

“Que el movimiento de las vacaciones consolidadas durante los años 1999, 2000 y 2001 es el que se indica a continuación:

	2000	2001	2002
<i>Saldo inicial de vacaciones consolidadas</i>	84.659.955	106.293.862	209.032.625
<i>Gasto registrado en el año</i>	101.452.348	178.269.836	170.056.468
<i>Pagos de vacaciones registrados en el año</i>	-79.818.441	-75.531.073	-163.212.614
<i>Consolidado de vacaciones al final del año</i>	106.293.862	209.032.625	215.876.479

Que los movimientos de vacaciones se encuentran debidamente registrados en los libros de contabilidad de la sociedad.

(...)

Las cifras tomadas de los libros oficiales correspondientes a los años 2000, 2001 y 2002 fueron auditadas por otro revisor fiscal”¹⁵

2.11. De acuerdo con el anterior documento se encuentra que la sociedad realizó un consolidado de las vacaciones, para establecer el gasto por vacaciones a 31 de diciembre del año 2002.

Ese consolidado fue discriminado por el revisor fiscal en el documento “vacaciones consolidadas a diciembre 31 de 2002”.

Adicionalmente, se advierte que la sociedad también sustentó el gasto por vacaciones con el documento denominado “Consolidado de vacaciones - vacaciones en tiempo” con fecha de liquidación 31 de diciembre de 2002¹⁶.

Debe precisarse que la salvedad que contienen esos documentos referente a que las cifras tomadas de los libros de contabilidad fueron auditados por otro revisor fiscal no

¹⁵ Fls 1177-1178 c.a.9.

¹⁶ Fls 1121-1130 c.a 8.

impide que los mismos sean valorados como prueba, toda vez que en virtud de lo dispuesto en el artículo 777 del Estatuto Tributario la certificación de los revisores fiscales constituye prueba contable, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes.

2.12. Esta Sala ha precisado que para que estos certificados sean prueba contable suficiente deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad¹⁷.

Observa la Sala que, contrario a lo afirmado por la sociedad actora, los certificados no son demostrativos de la deducción solicitada, por las razones que pasan a explicarse:

2.12.1. En los certificados “vacaciones consolidadas a diciembre 31 de 2002” y “Consolidado de vacaciones - vacaciones en tiempo” no es posible verificar los ajustes por los pagos practicados en el año 2002.

Si bien el primer certificado contiene una casilla denominada “pagos año 2002” no existe certeza de los valores que corresponden a ajustes por pagos en el año 2002. Además, no es claro si relacionan el total de los pagos o los ajustes entre lo pagado y lo causado, o ambos conceptos.

Lo que sí se puede verificar es que la deducción solicitada fue determinada con saldos *causados* en períodos anteriores, como se muestra a continuación:

CUADRO 1. Certificado “vacaciones consolidadas a diciembre 31 de 2002”

Nombre	Fecha de Ingreso	Días a liquidar	Sueldo Básico actual	Saldo a 31 de diciembre de 2001	Causación 2002	Pagos año 2002	Saldo a 31 de diciembre de 2002
DIAZ CASAS VICTOR MANUEL	18/08/1992	20.54	3.567.000	609.583	1.832.623	0	2.442.206
[...]							
GARCIA CELY ALFREDO	14/12/1992	45.71	990.000	733.929	774.501	0	1.508.430
[...]							
VALDERRAMA CARLOS	10/11/1997	46.75	342.000	30.396	830.498	248.416	612.478
TOTAL GENERAL				209.032.625	170.056.468¹⁸	163.212.614	215.876.479

Según este documento, la suma de \$170.056.468 –*total solicitado en deducción por vacaciones*-, fue determinada así:

“Saldo a 31 de diciembre de 2001” (-) \$209.032.625

¹⁷ Sentencias del 27 de enero de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17222; y del 7 de octubre de 2010, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 16951.

¹⁸ Este valor fue el solicitado en deducción por el contribuyente.

"Saldo a 31 de diciembre de 2002" \$215.876.479
 "Pagos año 2002" (+) \$163.212.614
Total: Causación año 2002: \$170.056.468

Por su parte, el saldo a 31 de diciembre de 2002 (215.876.479) fue determinado de la siguiente forma:

CUADRO 2. Certificado "Consolidado de vacaciones - vacaciones en tiempo"

Nombre	Fecha de Ingreso	Día disfrutado	F. Ult, Per Disfrutado	Días			Sueldo mensual	Sobresueldo mensual	Promedio día	Valor vacaciones ¹⁹
				No. R	Periodo	a Liquidar ²⁰				
DIAZ CASAS VICTOR MANUEL	18/08/1992	135	17/Aug/2001	0	493	20.54	3.567.000	0	118.900.00	2.442.206
[...]										
GARCIA CELY ALFREDO	14/12/1992	105	13/Dec/1999	0	1097	45.71	990.000	0	33.000.00	\$1.508.430
[...]										
VALDERRAMA CARLOS	10/11/1997	30	18/Nov/1999	9	1122	46.75	342.000	51.034	13.101	612.478
TOTAL GENERAL										215.876.479

Como se observa, la prestación laboral del señor Víctor Manuel Díaz Casas se liquidó en un período de 493 días, que incluye 360 del 2002 y 133 de períodos anteriores²¹, lo que se ratifica en el número de días a liquidar de 20.54 días, puesto que por año serían 15 días.

Respecto del señor Alfredo García Cely se encuentra que la liquidación se practicó en un período de 1097 días, esto es, 360 del año 2002²² y, 737 de períodos anteriores, de ahí que los días a liquidar sean 45.71.

Por su parte, las vacaciones del señor Carlos Valderrama se liquidaron en un período de 1122 días -360 del año 2002 y 762 de otros años-, lo que generó que se liquidara en 46.75 días.

De igual forma, se verifica en los demás trabajadores registrados en el documento analizado.

2.12.2. Ahora bien, al contrastar los datos registrados en los dos cuadros certificados por el revisor fiscal se encuentra lo siguiente:

¹⁹ Este valor se determina de multiplicar el promedio del salario en días por el valor registrado en la casilla aLiq, -días a liquidar-.

²⁰ Esta casilla registra los días a liquidar por vacaciones y resulta de la siguiente operación: el periodo a liquidar (493, 1097, 1122) x 15 (vacaciones) /360 días.

²¹ Causadas.

²² Causadas.

El señor Víctor Manuel Díaz Casas, tenía un saldo a 31 de diciembre de 2001 de \$609.583 y un saldo a 31 de diciembre de 2002 de \$2.442.206.

Teniendo en cuenta que a este empleado no se le pagó suma alguna por concepto de vacaciones en el año 2002 y, que devengaba en esa vigencia la suma de \$3.567.000 – promedio día \$118.900-, solamente podía llevar las vacaciones que se causaron en el año 2002 que ascienden a la suma de \$1.783.500²³.

Sin embargo, el certificado de revisor fiscal registra como valor causado la suma de \$1.832.623, es decir, existe una diferencia de \$49.123 pesos.

Esa diferencia se deriva del hecho de que el saldo a 31 de diciembre de 2002 **no solo se liquida con los valores causados en el año 2002 sino también con los de períodos anteriores.**

En todo caso, no se puede considerar que esos valores correspondan a un ajuste de vacaciones de períodos anteriores –que sí es deducible-, porque no se practicaron pagos por vacaciones en esa vigencia gravable.

Esa misma situación se presenta con el señor Alfredo Cely García y, otros trabajadores listados en los citados cuadros.

Además de lo señalado, se encuentra que cuando existen pagos del año 2002, como el caso del señor Carlos Valderrama, los valores pagados (248.416) se suman para obtener la causación de esa vigencia gravable²⁴, sin que se pueda establecer si estos corresponden al total de los pagos –causado y los ajustes- o el mayor valor pagado por vacaciones –ajuste-.

La cifra que se toma como “causación 2002” (830.498) no equivale a las vacaciones causadas por el año 2002 (196.515)²⁵ y tampoco corresponde si se suma a este valor lo efectivamente pagado, en el caso de que esta última cifra sea ajuste por años anteriores.

²³ Valor día de salario \$118.900 x 15 –vacaciones causadas por legislación laboral–=1.783.500.

²⁴ El saldo a 31 de diciembre de 2001 (30.396) se resta al saldo a 31 de diciembre de 2002 (612.478), y se suman los pagos del año 2002 (248.416), para obtener la causación año 2002 de ese trabajador (830.498).

²⁵ promedio día \$13.101, solamente podía llevar por vacaciones que se causaron en el año 2002 la suma de \$196.515

Recuérdese que tratándose de períodos anteriores al año 2002 solo se puede llevar como deducción el total de los pagos por ajustes, puesto que los causados en esos períodos debía deducirse en esas vigencias.

2.12.3. De lo expuesto se concluye que el certificado del revisor fiscal no precisa los valores que corresponden a ajustes por vacaciones pagadas en el año 2002. Lo que se verifica es que la actora realizó un consolidado de vacaciones en el que arrastró el total de los valores adeudados y los reajustó con el salario del empleado en el año 2002, independientemente de que en ese período realizara el pago de esa prestación laboral.

Determinar la deducción con *valores adeudados* conduce a que anualmente se arrastre el valor total de las vacaciones causadas en períodos anteriores que aún no se han pagado, situación que difiere al sistema de causación que solo permite llevar como deducción las vacaciones en el período en que se causen y, el ajuste -de lo pagado y causado- en la vigencia en que practique el pago.

2.13. En ese entendido, la actora no desvirtuó el cálculo de las vacaciones causadas en el año 2002 efectuado por la DIAN, con fundamento en los libros contables de la sociedad. Tampoco demostró que la diferencia que encontró la Administración entre los valores determinados oficialmente y los declarados -77.823.000- se originó en el ajuste del gasto de períodos anteriores al 2002.

Recuérdese que tratándose de un contribuyente obligado a llevar contabilidad, sólo deben aceptarse las deducciones causadas en el 2002 –como lo determinó la DIAN- y el ajuste que resulta por el mayor valor pagado por vacaciones en ese mismo período.

En este caso, la parte actora tenía la carga de probar los hechos en que fundó la demanda, pues conforme con el artículo 177 del C.P.C., aplicable por disposición del artículo 267 del C.C.A., incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que estas persiguen.

Si bien la sociedad, en el recurso de reconsideración, solicitó una inspección tributaria y esta fue rechazada, lo cierto es que la DIAN en la vía gubernativa practicó pruebas en las instalaciones de la sociedad en las siguientes oportunidades:

-Antes de la expedición del requerimiento especial, realizó una inspección tributaria en la que verificó que la sociedad había causado mayores valores por vacaciones²⁶.

²⁶ Mediante Auto No. 260632003000013 del 4 de diciembre de 2003 se ordenó la práctica de una inspección tributaria y, la misma fue practicada el 4 de diciembre de 2003. Fls 814-827 c.a.6.

-Previo a la expedición de la liquidación oficial de revisión, realizó una visita de verificación respecto de la deducción analizada, en la que concluyó que la sociedad no sustentó contablemente los mayores valores declarados en la deducción por vacaciones²⁷.

2.14. Teniendo en cuenta que la sociedad no desvirtuó la determinación de la deducción por vacaciones efectuada por la DIAN en los actos demandados, la Sala no analizará los demás argumentos expuestos por la demandada para desvirtuar esta glosa.

2.15. En consecuencia, prospera el cargo del apelante.

3. DEDUCCIÓN POR EL PAGO DE LAS CUOTAS DE ADMINISTRACIÓN PAGADAS A LA CORPORACIÓN EMPRESARIAL (\$4.838.000) Y AL CLUB PUERTO PEÑALISA (\$5.188.950).

3.1. La sociedad solicitó en deducción los pagos que realizó a la Corporación Empresarial y el Club Puerto Peñalisa. El primero, corresponde a las cuotas de sostenimiento del centro industrial donde está ubicada la fábrica y, el segundo, a la cuota de administración de una casa ubicada en el club que utiliza la sociedad para relaciones públicas.

3.2. La Administración rechazó estos gastos por cuanto consideró que no cumplían con los requisitos contemplados en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

3.3. El artículo 107 *ibídem* establece como presupuestos para que los gastos sean deducibles: (i) la relación de causalidad (ii) la necesidad y (iii) la proporcionalidad²⁸.

La relación de causalidad atiende a 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 - efecto²⁹.

El gasto es necesario cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad productora de renta.

²⁷ Fls 1132-1141 c.a. 8.

²⁸ Sobre el alcance de los requisitos para que las deducciones sean procedentes, la Sala se pronunció en Sentencia de octubre 13 de 2005, expediente 13631.

²⁹ 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, de 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y 24 de julio de 2008, Exp. 16302, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

El requisito de la necesidad del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera, basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo. La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta, y lo que importa es que sea "comercialmente necesaria", según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva.

La proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial³⁰ para el sector, de manera que para fijar el alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar.

Como lo señaló la Sala en la sentencia del 10 de marzo de 2011³¹, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos pautas o criterios. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. El segundo, que la ley no la limite como deducible.

3.4. De acuerdo con las consideraciones expuestas, la Sala encuentra que *las cuotas de administración pagadas a la Corporación Empresarial*, donde se encuentra ubicada una de las fábricas de la sociedad³², resulta indispensable para que la sociedad pueda realizar su actividad generadora de renta.

Esta erogación es necesaria porque está dirigida a satisfacer los gastos de sostenimiento de las zonas comunes del centro empresarial, y en el caso de que no se pagaran, la sociedad no podría desarrollar su actividad o funcionar en esa planta.

³⁰ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3º del Código de Comercio expresa:

ARTICULO 3. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contrarie 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'.

³¹ C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente 17075.

³² En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se indica que las cuotas de administración corresponden únicamente a la fábrica que tiene la sociedad en la ciudad de Duitama - Boyacá. FI 1221 c.a.9.

Además, es un gasto normalmente acostumbrado en la actividad, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes³³.

Adicionalmente, la erogación (\$4.838.000) no es desproporcionada en relación con los ingresos que obtuvo el contribuyente (\$57.283.401.000)³⁴.

En consecuencia, procede la deducción de las cuotas de administración del centro empresarial.

3.5. En cuanto a *las cuotas de administración pagadas al Club Puerto Peñalisa*, la Sala encuentra que no cumplen con los requisitos exigidos para que las erogaciones sean deducibles en el impuesto de renta.

Si bien la sociedad afirma que esta erogación corresponde al pago de una casa ubicada en el club, utilizada para relaciones públicas, lo cierto es que en el expediente no se encuentra probada su injerencia en la productividad de la sociedad, ni que la expensa se hizo en cumplimiento de las obligaciones inherentes a la buena gestión empresarial, lo que demostraría que es necesaria para la actividad productora de renta de la empresa.

Al no encontrarse probado que la erogación reúne todos los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, no procede la deducción por este concepto.

3.6. En consecuencia, se declarará la procedencia de la deducción por cuotas de administración del centro empresarial en la suma de \$4.838.000 y la improcedencia de la deducción por cuotas de administración al Club Puerto Peñalisa por valor de \$5.188.950.

4. DESCUENTO TRIBUTARIO POR DONACIÓN DE ACCIONES (\$204.364.000)

4.1. El contribuyente solicitó como descuento tributario la suma de \$210.364.000 por la donación de acciones efectuada a la Universidad Autónoma de Bucaramanga.

4.2. De esa suma, la Administración aceptó \$6.000.000 y rechazó \$204.364.000 por cuanto consideró que no era procedente que la sociedad determinara el valor intrínseco de las acciones con las valorizaciones, puesto que estas solo producen

³³ En el mismo sentido, se pronunció esta Sala en sentencias del 12 de mayo de 2005, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, expediente No. 13614 y, del 27 de mayo de 2010, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 2004-168.

³⁴ Ingresos netos declarados por el contribuyente. FI 1120 c.a.9.

efectos contables y no fiscales y, por tanto, no pueden ser tenidas en cuenta para establecer el valor patrimonial de esos bienes.

Además, indicó que la sociedad no declaró como ingreso la diferencia entre el valor de compra de las acciones y el valor que le asignó a estas cuando dispuso su donación.

4.3. Por su parte, la actora sostiene que el valor intrínseco de las acciones se determina con el precio de mercado, que se establece con base en normas contables, y no con las fiscales. Por tanto, en ese valor pueden incluirse las valorizaciones.

4.4. Para resolver el presente asunto es importante precisar que para la época de los hechos se encontraba vigente el artículo 249 del Estatuto Tributario³⁵, que permitía a los contribuyentes descontar del impuesto sobre la renta y complementarios, el 60% de las donaciones que efectuaran durante el año gravable a las instituciones de educación superior.

³⁵ **ARTÍCULO 249. DESCUENTO POR DONACIONES.** Derogado por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002. El texto vigente para la época de los hechos es el siguiente: *“Los contribuyentes del impuesto sobre la renta podrán descontar del impuesto sobre la renta y complementarios a su cargo, el sesenta por ciento (60%) de las donaciones que hayan efectuado durante el año gravable a las instituciones de educación superior estatales u oficiales y privadas, reconocidas por el Ministro de Educación Nacional, que sean entidades sin ánimo de lucro y que en un proceso voluntario hayan sido acreditadas u obtenido acreditación de uno o varios programas. Con los recursos obtenidos de tales donaciones las instituciones de educación superior podrán:*
a) *Constituir un Fondo Patrimonial, cuyos rendimientos se destinen a financiar las matrículas de estudiantes de bajos ingresos, cuyos padres demuestren que no tienen ingresos superiores a cuatro (4) salarios mínimos mensuales vigentes, o*
b) *Destinarlos a proyectos de mejoramiento educativo de la institución acreditada o de sus programas académicos acreditados de manera voluntaria. En este último caso la institución deberá demostrar que la donación se destinó al programa o programas acreditados.*
El gobierno reglamentará los procedimientos para el seguimiento y control de tales donaciones.
Este descuento no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del impuesto básico de renta y complementarios del respectivo año gravable.
Los donantes no podrán tener participación en las entidades sujetas de la donación.
PARAGRAFO 1o. *Los contribuyentes podrán descontar sobre el impuesto a la renta el sesenta por ciento (60%) de las donaciones que hayan efectuado durante el año gravable a asociaciones, corporaciones y fundaciones sin ánimo de lucro que destinen de manera exclusiva los recursos de dicha donación a la construcción, adecuación o dotación de escuelas u hospitales, que se encuentren incluidos dentro de los sistemas nacionales, departamentales o municipales de educación o de salud.*
PARAGRAFO 2o. *Para que proceda el reconocimiento del descuento por donaciones, se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por el revisor fiscal o contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos 125-1 y 125-2 de este estatuto.*
PARAGRAFO TRANSITORIO. *El requisito de la acreditación de las Instituciones de Educación Superior o de la acreditación voluntaria de uno o varios de sus programas, como condición para acceder al descuento por donaciones de que trata el presente artículo, comenzará a regir a partir del 1o. de enero del año 2002.*

Para la procedencia del descuento tributario, el artículo 125-2 *ibídem* prescribía que cuando la donación recayera sobre títulos valores estos debían estimarse a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia de Valores, hoy Superintendencia Financiera.

4.5. En el año 2002, el procedimiento dispuesto por la Superintendencia de Valores, hoy Superintendencia Financiera, para determinar el valor de los títulos valores, era el contemplado en la Resolución No. 1200 de 1995³⁶.

El artículo 1.7.1.8. de esa normativa permitía a los contribuyentes utilizar como forma de valoración de las acciones “el *valor intrínseco de acuerdo con la última información divulgada por el emisor*”.

4.6. El *valor intrínseco* de la acción ha sido definido por la doctrina como “una valoración de las participaciones de capital, para lo cual se tiene en cuenta **la realidad patrimonial de la sociedad**”³⁷. Incluso se ha sostenido que “el valor real de una acción puede obtenerse con cierta aproximación mediante la división del capital contable entre el número total de ellas”³⁸.

4.7. Es por eso que cuando la Superintendencia Financiera exige que los títulos valores se determinen con el valor intrínseco, lo hace para efectos de controlar que el valor de esas inversiones reflejen la real situación económica y financiera del ente societario.

De ahí que no deba incluirse en ese cálculo el valor correspondiente a las valorizaciones³⁹, puesto que las mismas no son un derecho o bien real para el contribuyente, sino una expectativa de que el título puede valer más de lo que se registró por el activo en los libros de contabilidad.

Por consiguiente, no es procedente que se tenga en cuenta para establecer el valor intrínseco de las acciones donadas, en tanto, se repite, las valorizaciones son una estimación de un mayor valor del activo y, por ende, no corresponden a su valor real.

³⁶ Esta norma fue modificada por la Resolución No. 550 del 2 de septiembre de 2002. En sentencia del 23 de junio de 2011, proferida en el expediente No.17932, esta Sala señaló que la Resolución No. 550 de 2002 debía aplicarse a partir del año 2003 dado que surtía efectos en la determinación de la base gravable de un tributo de período como lo es el impuesto sobre la renta.

³⁷ REYES VILLAMIZAR, Francisco. Derecho Societario. Tomo I. 2ª. ed. Bogotá : TEMIS, 2006. p.321.

³⁸ MANTILLA MOLINA, Roberto. Derecho Mercantil, 19 ed. México : Editorial Porrúa, 1996. Citado en: REYES VILLAMIZAR, Francisco., ob.cit., p. 321.

³⁹El artículo 85 del Decreto 2649 de 1993 establece que las valorizaciones representa el mayor valor de los activos, con relación a su costo neto ajustado, establecido con sujeción a las normas técnicas. Dichas valorizaciones se deben registrar por separado dentro del patrimonio.

4.8. Ahora bien, en el expediente se verifica que, el 28 de mayo de 2002, la sociedad Laminados Andinos S.A. adquirió 30.000.0000 de acciones de Acerías Paz del Río a \$0.33 pesos cada una, para un total de \$9.999.999⁴⁰. La demandante contabilizó las acciones en la cuenta PUC 1126⁴¹ por su valor de adquisición, esto es, \$9.999.999⁴².

4.8.1. El 29 de mayo de 2002, mediante escritura pública No. 0839 del 29 de mayo de 2002 de la Notaría 2ª de Duitama, la sociedad Laminados Andinos S.A. efectuó la donación a la Universidad Autónoma de Bucaramanga de las citadas acciones, por valor de \$28.29 cada una, para un total de \$848.700.000⁴³.

En la contabilidad de la sociedad Laminados Andino S.A. se registró la donación en la cuenta 5395025⁴⁴ por valor de \$9.999.000⁴⁵.

4.8.2. La Superintendencia de Valores, hoy Superintendencia Financiera, certificó que el valor intrínseco reportado por Acerías Paz del Río antes del 26 de mayo de 2002 fue de \$28.29⁴⁶.

En concordancia con lo anterior, Acerías Paz del Río certificó que la última cotización de las acciones –el 6 de mayo de 2002- fue de \$0.37 y que el valor intrínseco de las mismas a 31 de marzo de 2002 fue de \$28.29⁴⁷.

4.8.3. El revisor fiscal de la sociedad Acerías Paz del Río S.A. precisó:

“Teniendo en cuenta que la compañía realizó cortes de contabilidad mensuales, no es factible certificar el valor intrínseco de la acción al 26 de mayo de 2002. Sin embargo, el valor intrínseco de la acción a 30 de abril y 31 de mayo de 2002, respectivamente, era el siguiente:

⁴⁰ Certificado DECEVAL S.A. FI 950 c.a.7. Recibo de Caja No. 48387 expedido por la Promotora Bursátil de Colombia S.A. FI 951 c.a.7. Certificado de la Promotora Bursátil de Colombia S.A. en el que consta la liquidación de bolsa.

⁴¹ Esa cuenta registra en el activo de la sociedad las inversiones en acciones.

⁴² Fls 952 y 956 c.a.7.

⁴³ Fls 945-948 c.a.7.

⁴⁴ Esta cuenta registra los gastos no operacionales por gastos diversos.

⁴⁵ FI 980 c.a.7.

⁴⁶ FI 936 c.a.7.

⁴⁷ FL 974 c.a.7.

Concepto	Patrimonio con Axl	Valorización Activos Fijos	Revaluación Valores Mobiliarios	Número de Acciones Circulación	Sin Valorización	
					Sin	Con
Abril-2002	291.718.596.520	424.509.671.052	(1.540.722.535)	10.328.507.785	(12.71)	28.24
Mayo-2002	290.078.751.967	424.489.834.399	(1.540.722.535)	10.328.507.785	(12.86)	28.09

(...)⁴⁸

4.9. La Sala evidencia, en el caso concreto, que la demandante contabilizó las acciones que donó, por el valor de adquisición de \$9.999.999 en la cuenta 1126 “inversiones en acciones” y, al momento de la donación, por ese mismo valor registró un gasto no operacional en la cuenta 5395, no obstante que en la escritura de donación, las acciones se donaron por un valor de \$848.700.000.

En el entendido de que la donación se contabilizó por valor de \$9.999.999, lo propio era que descontara del impuesto, el 60% de ese valor, esto es, \$6.000.000.

4.10. Si bien la Superintendencia Financiera certificó que el valor intrínseco de las acciones, reportado por Acerías Paz del Río, era de \$28.29, lo cierto es que el revisor fiscal del ente emisor precisó que dentro de esos valores estaban incluidas las valorizaciones de esas acciones que, como se explicó, no forman parte del valor intrínseco de los títulos valores.

4.11. Por consiguiente, no era procedente que la sociedad Laminados S.A. determinara el descuento tributario por donaciones tomando como valor intrínseco de las acciones el de \$28.29 porque esa cifra fue determinada con las valorizaciones que se le efectuaron a esos activos.

4.12. En cuanto a la posible utilidad obtenida entre el precio de compra de las acciones y el valor por el que fueron donadas, se advierte que los actos administrativos demandados no adicionaron ingresos por ese aspecto, puesto que la única modificación que se hizo a liquidación privada por concepto de la donación de acciones fue la del valor del descuento tributario.

Por lo anterior, el aludido ingreso no puede ser objeto de análisis ni de cuestionamiento en esta instancia, pues ello vulneraría los derechos al debido proceso y de defensa de la demandante al incluir un aspecto que no hizo parte de la actuación demandada.

⁴⁸ FI 994 c.a.7.

4.13. En consecuencia, prospera el cargo para el apelante.

5. ANTICIPO DE LA SOBRETASA DEL IMPUESTO DE RENTA (\$12.112.000)

5.1. La demandante discute el incremento del anticipo de la sobretasa del impuesto de renta efectuada en los actos demandados⁴⁹.

5.2. La Sala⁵⁰ ha manifestado que no es procedente la modificación de ese renglón de la declaración tributaria, por cuanto el anticipo de la sobretasa de renta no afecta el impuesto mismo, ni su liquidación, toda vez que se trata de un pago anticipado de la obligación tributaria futura.

5.3. Por tanto, no procede su modificación en la declaración tributaria.

6. SANCIÓN POR INEXACTITUD (\$406.974.000)

6.1. Para la demandada se debe declarar la procedencia de la sanción por inexactitud toda vez que el contribuyente solicitó deducciones inexistentes y descuentos tributarios improcedentes, conducta que se encuentra tipificada como inexacta en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

6.2. En concordancia con lo expuesto, se modificará la sanción por inexactitud impuesta sobre la deducción por las cuotas de administración pagadas a la Corporación Empresarial, aceptada en la presente providencia.

6.3. Respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud sobre las glosas rechazadas en esta providencia, se hacen las siguientes precisiones:

6.3.1. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un

⁴⁹ La contribuyente declaró el anticipo en la suma de \$24.018.000 y la Administración lo determinó en \$35.892.000.

⁵⁰ Sentencias del 6 de octubre de 1999, C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos, expediente No. 1878 y del 10 de mayo de 2012, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No.17450.

menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

6.3.2. Teniendo en cuenta que el demandante no demostró que las deducciones por vacaciones y por cuotas de administración pagadas al Club Puerto Peñalisa y, el descuento tributario por donaciones, cumplían con los requisitos exigidos por las normas tributarias para su procedencia, la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados debe mantenerse respecto de los valores no aceptados.

6.3.3. Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de prueba.

La doctrina judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud:

“En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario⁵¹.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos⁵².

Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes⁵³.

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurado” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

⁵¹ Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁵² Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

⁵³ Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

“Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera”⁵⁴.

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales⁵⁵.

6.3.4. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados por los valores no aceptados en esta providencia.

7. CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada para: i) Rechazar la deducción por vacaciones en la suma de \$77.823.000 y por gastos de cuota de administración del Club Puerto Peñalisa de \$5.188.950, y el descuento tributario por donación de acciones de \$204.364.000 y, ii) determinar la sanción por inexactitud en \$396.142.000, iii) aceptar el anticipo de la sobretasa del impuesto de renta en el valor declarado por el contribuyente \$24.018.000, y la confirmará en lo concerniente a la deducción por gastos de cuota de administración a la Corporación Empresarial por \$4.838.000, tal como se refleja en la siguiente liquidación:

CONCEPTO	LIQ PRIVADA	LIQ OFICIAL RECURSO	LIQ TRIBUNAL	LIQ CONSEJO DE ESTADO
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	39.045.415.000	39.045.415.000	39.045.415.000	39.045.415.000
TOTAL PASIVO	17.670.686.000	17.670.686.000	17.670.686.000	17.670.686.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	21.374.729.000	21.374.729.000	21.374.729.000	21.374.729.000
VENTAS BRUTAS	55.471.806.000	55.471.806.000	55.471.806.000	55.471.806.000
SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES	320.991.000	320.991.000	320.991.000	320.991.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS	916.938.000	916.938.000	916.938.000	916.938.000

⁵⁴ Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

⁵⁵ Sentencia del 5 de mayo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp.17306.

FINANCIEROS				
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	576.802.000	576.802.000	576.802.000	576.802.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	57.286.537.000	57.286.537.000	57.286.537.000	57.286.537.000
OTROS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI G.O.	3.136.000	3.136.000	3.136.000	3.136.000
TOTAL INGRESOS NETOS	57.283.401.000	57.283.401.000	57.283.401.000	57.283.401.000
COSTOS DE VENTA	44.016.166.000	44.016.166.000	44.016.166.000	44.016.166.000
OTROS COSTOS	9.917.000	9.917.000	9.917.000	9.917.000
TOTAL COSTOS	44.026.083.000	44.026.083.000	44.026.083.000	44.026.083.000
COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	241.646.000	241.646.000	241.646.000	241.646.000
SALARIOS Y PRESTACIONES Y OTROS CONCEPTOS	2.248.291.000	2.170.468.000	2.248.291.000	2.170.468.000
APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	467.102.000	467.102.000	467.102.000	467.102.000
INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS	1.715.217.000	1.715.217.000	1.715.217.000	1.715.217.000
DEPRECIACION AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO	214.155.000	214.155.000	214.155.000	214.155.000
OTRAS DEDUCCIONES	2.846.204.000	2.829.374.000	2.839.401.000	2.834.212.000
TOTAL DEDUCCIONES	7.732.615.000	7.637.962.000	7.725.812.000	7.642.800.000
RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	5.524.703.000	5.619.356.000	5.531.506.000	5.614.518.000
COMPENSACION DE PERDIDAS	3.521.241.000	3.521.241.000	3.521.241.000	3.521.241.000
RENDA LIQUIDA	2.003.462.000	2.098.115.000	2.010.265.000	2.093.277.000
RENDA PRESUNTIVA	315.358.000	315.358.000	315.358.000	315.358.000
RENDA LIQUIDA GRAVABLE	2.003.462.000	2.098.115.000	2.010.265.000	2.093.277.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	701.212.000	734.340.000	703.593.000	732.647.000
DESCUENTO IVA POR BIENES DE CAPITAL	10.493.000	10.493.000	10.493.000	10.493.000
DONACIONES	210.364.000	6.000.000	210.364.000	6.000.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	480.355.000	717.847.000	482.736.000	716.154.000
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	480.355.000	717.847.000	482.736.000	716.154.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	480.355.000	717.847.000	482.736.000	716.154.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	1.962.787.000	1.962.787.000	1.962.787.000	1.962.787.000
MAS: ANTICIPO A LA SOBRETASA	24.018.000	35.892.000	24.137.000	24.018.000
SANCIONES		398.986.000	1.210.000	396.142.000
O TOTAL SALDO A FAVOR	1.458.414.000	810.062.000	1.454.704.000	826.473.000

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,

FALLA

1. CONFÍRMANSE los numerales 1, 2, 3, 5, 6 y 7 de la sentencia apelada.

2. REVÓCASE el numeral 4 en los siguientes términos:

“4. Como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho, se ordena que el impuesto de renta del año gravable 2002 a cargo de la sociedad LAMINADOS ANDINOS S.A. corresponde al liquidado en la parte motiva de esta providencia”.

3. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la doctora Sandra Liliana Cadavid Ortiz, de conformidad con el poder que obra al folio 495 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ