

EXPENSAS NECESARIAS - Requisitos / RELACION DE CAUSALIDAD - Concepto. Alcance / INJERENCIA DEL GASTO - Debe probarse para que proceda la deducción de la expensa necesaria / NECESIDAD - Concepto / PROPORCIONALIDAD - Alcance / NECESIDAD Y PROPORCIONALIDAD - Se miden desde un criterio comercial

La Sala 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. O, como recientemente lo precisó la Sala, la conexidad debe ser entre el gasto y la actividad generadora de renta, o mejor, con la productividad de la empresa, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto). Así mismo, la Sala ha precisado que el artículo 107 del E.T no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, se considera que la injerencia que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de “Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”. En cuanto a la necesidad del gasto se ha considerado que por expensas necesarias se debe entender que son gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. Y, 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. 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 parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible. Que respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción. Explicó que la prueba se debe encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Que lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como “Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.” y que, en todo caso, debe probarse. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a

cualquiera de las circunstancias descritas. Y en cuanto al segundo parámetro, señaló que simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible. Esto implica que, por regla general, las expensas que cumplan los requisitos del artículo 107 del E.T. son deducibles, siempre y cuando no exista norma expresa que prohíba la deducción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

PAGOS LABORALES LIBERALES - Son deducibles siempre que reúnan los requisitos de las expensas necesarias / MEDICINA PREPAGADA - Es deducible por ser una expensa necesaria / PAGOS INDIRECTOS - Definición

La Sala se ha pronunciado igualmente en relación con ciertos pagos laborales que pueden tener el carácter de deducibles, independientemente de que no sean salario ni factor prestacional, pues constituyen pagos laborales que necesariamente inciden en la productividad de la empresa y por ende eran gastos que aminoran la base gravable de imposición. En efecto, en la sentencia de 13 de octubre de 2005, mediante la cual se anuló el Concepto de la DIAN 57621 del 12 de septiembre de 2003, se advirtió que no se podía negar, de manera general, los pagos efectuados a los trabajadores por mera liberalidad, pues podían existir pagos laborales esporádicos u ocasionales, que no perdían la connotación de necesarios, lo cual debía analizarse en cada caso concreto. En primer lugar, en relación con los pagos de medicina prepagada, la Sala ha considerado que “el servicio de medicina prepagada se estima como una forma de remuneración para los trabajadores, que son parte fundamental en la consecución de los ingresos de la empresa, la cual debe velar por sus condiciones de salud que son necesarias para que la empresa consiga su objeto social enderezado a generar renta. En otras palabras, este tipo de gastos guarda estrecha relación con la actividad generadora de renta de la empresa y resultan necesarios para este propósito”. Así mismo, ha señalado que “el carácter laboral del gasto, permite igualmente afirmar que existe un nexo causal frente a la actividad productora de renta, puesto que la fuerza laboral constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta, y por la misma razón, resulta necesario el gasto, para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto incide de manera directa en la productividad de la empresa”. De acuerdo con lo anterior, el gasto por medicina prepagada cumple con los requisitos de relación de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario. Además, la cuantía de este concepto por \$261.151.164, resulta razonable y proporcional frente a unos ingresos del periodo de \$14.573.074.000 y una renta bruta de \$1.653.932.000. Ahora bien, el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 define el pago laboral indirecto y la Sala ha señalado que los pagos de medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de esa definición, según la cual “constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los pagos que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de cuotas que por ley deban aportar los patronos a entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y las Cajas de Compensación Familiar”.

DEDUCCION DE PAGOS LABORALES INDIRECTOS - Procedencia. No es requisito que éstos se pague a todos los trabajadores de la empresa sino que sean permanentes / MEDICINA PREPAGADA - Es deducible

Para la deducción de estos pagos indirectos, sobre los cuales ya se determinó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, se requiere, además, que se acredite, en primer lugar, que sobre tales pagos indirectos se efectuó retención en la fuente o, que no se efectuó porque los pagos no excedieron el valor promedio que se reconoció a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos y siempre y cuando correspondieron a programas permanentes. Para la Sala, la norma no exige que el programa se reconozca a la totalidad de los trabajadores de la empresa, sino que sea permanente y que cualquier trabajador pueda acceder a él, sin exclusión por cargo o por alguna condición especial y, que de la generalidad de los trabajadores que pertenecen a ese programa se establezca el promedio base de la exclusión. De acuerdo con lo anterior, para la deducción de estos pagos indirectos, sobre los cuales ya se determinó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, se requiere, además, que se acredite, en primer lugar, que sobre tales pagos indirectos se efectuó retención en la fuente o, que no se efectuó porque los pagos no excedieron el valor promedio que se reconoció a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos y siempre y cuando correspondieron a programas permanentes. Para la Sala, la norma no exige que el programa se reconozca a la totalidad de los trabajadores de la empresa, sino que sea permanente y que cualquier trabajador pueda acceder a él, sin exclusión por cargo o por alguna condición especial y, que de la generalidad de los trabajadores que pertenecen a ese programa se establezca el promedio base de la exclusión. Esto demuestra que el beneficio se otorgaba a la generalidad de los empleados, sin distinción de cargo o dignidad y era un programa permanente, es decir, cualquiera podía acceder a él en cualquier momento. Sobre este tema, si bien la DIAN primero advirtió que la exclusión estaba dada “solo en el promedio que resultara de sumar el total de esos pagos y dividirlos por el número de trabajadores beneficiados con el programa respectivo”, pues “un promedio se calcula sumando la totalidad de algo y dividiendo ésta en el número de partes que lo componen” consideró que la actora no cumplía las exigencias del artículo 5 del Decreto 3750 de 1986 para la exclusión de la retención en la fuente, porque los pagos no se realizaban a la generalidad de los trabajadores de la empresa, como se podía observar del desglose acumulado de la nómina, con el que se corroboraba que únicamente se les efectuaba el descuento del 40% del pago que debían asumir por medicina prepagada a los empleados identificados en la relación. Es decir, asimiló el concepto de “generalidad de los trabajadores que pertenecían al programa” con la generalidad o totalidad de los empleados de la empresa, incluyendo un requisito no previsto en la norma para efectos de establecer el promedio.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

SALARIO - Contraprestación directa del servicio que recibe el trabajador / PAGOS OCASIONALES Y POR MERA LIBERALIDAD - No constituyen salario / PRESTACIONES SOCIALES - No son salario / INDEMNIZACION POR DESPIDO - No son salario. Resarcimiento de perjuicios / INDEMNIZACION POR DESPIDO SIN JUSTA CAUSA - No es una expensa necesaria

El artículo 108 del Estatuto Tributario regula la deducción de salarios y si bien se ha señalado, conforme con la jurisprudencia que se ha citado en esta providencia, que existen ciertos pagos laborales que aun cuando no sean salarios, podrían ser deducibles, estos deben cumplir con los requisitos de las expensas necesarias para su aceptación. Este es el caso de las indemnizaciones legales, entre ellas, la de retiro por despido sin justa causa. Según las normas laborales, entre ellas, el

artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte (primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, etc.). Y no son salario, según el 128 ibídem, las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones (gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y similares). Tampoco las prestaciones sociales, ni los beneficios o auxilios acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie. Bajo las anteriores definiciones, para la Sala las indemnizaciones por despido no son salario, pues su pago no obedece a la contraprestación directa del servicio, que por lo demás ya terminó; sino, al resarcimiento de los perjuicios causados al trabajador por el incumplimiento del empleador de lo pactado en el contrato. En efecto, el artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo señala que “[...] En caso de terminación unilateral del contrato de trabajo sin justa causa comprobada, por parte del empleador o si éste da lugar a la terminación unilateral por parte del trabajador por alguna de las justas causas contempladas en la ley, el primero deberá al segundo una indemnización [...]”. Como lo precisó la Sala en sentencia de 23 de junio de 2005, “el concepto de indemnización está integrado por el daño emergente y el lucro cesante, elementos que [...] no corresponden a la contraprestación del servicio, sino a la necesidad de reparar los perjuicios que se originan para el trabajador, por la terminación unilateral del contrato laboral, sin justa causa [...]”. Ahora bien, la Sala, en sentencia del 26 de noviembre de 2009, precisó que no obstante, la indemnización por retiro era un pago laboral, para su deducibilidad debía tenerse en cuenta si se cumplían los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Luego de analizar los conceptos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, en esa providencia la Sala señaló, frente a la indemnización por despido sin justa causa, que si bien podían existir partidas que, sin ser salarios, estaban inmersas dentro del concepto de pagos de índole laboral y que algunas de ellas podían ser necesarias en la medida en que generaban o ayudaban a generar el ingreso en la actividad productora de renta, no era el caso de esa indemnización, pues la misma no correspondía a la contraprestación del servicio, sino a la necesidad de reparar los perjuicios que se originaban para el trabajador, por la terminación unilateral del contrato laboral. Que respecto de esa indemnización no podía configurarse el criterio en virtud del cual se aceptara la relación de causalidad y necesidad de los pagos extraordinarios provenientes de la relación laboral, con la actividad productora de renta. Pues sin dicho pago era totalmente viable producir la renta, ya que no era la causa del ingreso por el desarrollo de la actividad. Además, que no era un gasto normal o usual para producir o facilitar la generación de la renta. Lo anterior, por cuanto las indemnizaciones por despido injusto no intervenían en la producción de la renta ni ayudaban a generarla. Sencillamente eran pagos que tenían el carácter indemnizatorio y en ellos debía incurrir el empleador cuando desvinculaba al trabajador en los términos del artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo. Así mismo, consideró que, como cualquier pago de una sanción que debiera sufragar el contribuyente, el hecho de que legalmente tuviera que pagar la indemnización no la convertía en indispensable para facilitar la generación de renta. Que aceptar su deducibilidad implicaría la concesión de un beneficio tributario a quien por su causa dio lugar al pago de la indemnización.

FUENTE FORMAL: CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTICULO 64 / CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO - ARTICULO 127 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 108

PRIMACIA DE LA REALIDAD SOBRE LAS FORMALIDADES - Alcance / ACUERDO CONCILIATORIO - No puede cambiar la naturaleza de los pagos laborales / INDEMNIZACIONES LABORALES - Para que sean deducibles deben cumplir los requisitos de las expensas necesarias / SALARIOS - Para que proceda su deducción debe acreditarse el pago de los aportes parafiscales

Según el criterio de la Sala en materia laboral debe primar la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales. Por lo tanto, aún cuando se hubiera estipulado en el Acuerdo Conciliatorio que se trataba de una bonificación por mera liberalidad no constitutiva de salario, lo cierto es que su finalidad sí era cobijar todos aquellos pagos laborales, incluidos los salarios, que por alguna eventualidad pudieran causarse a favor del trabajador, de ahí que una vez recibida la bonificación, el ex trabajador declaraba a paz y salvo a la empresa por todo concepto laboral, incluidos los salarios e indemnizaciones. Como ya se advirtió, para que las indemnizaciones laborales sean deducibles del impuesto de renta se debe acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, que en este caso no se cumplió. Para la Sala, no es posible acceder a su reconocimiento, independientemente de que la actora hubiera demostrado que efectuó la retención en la fuente o que estaba excluida de tal obligación. Además, como parte de tales sumas conciliatorias sí tenían carácter salarial, la actora debió acreditar el cumplimiento de todos los requisitos previstos en el artículo 108 del Estatuto Tributario; sin embargo, no dijo nada sobre tal hecho.

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

PAGOS DE TELEFONIA MOVIL Y CAPACITACION - No son deducibles porque no cumplen con los requisitos de las expensas necesarias

Como la necesidad y la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial, es indispensable establecer que ese tipo de expensas son forzadas o normalmente acostumbradas en otras empresas que desarrollan la misma actividad, pues corresponde a un parámetro de comparación que debe analizarse conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario. En consecuencia, no se pueden dar por cumplidos estos requisitos en el caso de la actora, que no demostró que esos gastos fueron legalmente o contractualmente obligatorios o forzados para el desarrollo de su objeto social o que, por costumbre mercantil, en este tipo de empresas son gastos habituales, normales y proporcionados con la actividad. En consecuencia, la Sala mantendrá el rechazo administrativo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107

SANCION POR INEXACTITUD - Procede cuando no existe diferencias de criterios / INEXISTENCIA - Presupuesto de la sanción por inexactitud / FALTA DE PRUEBA DE LAS GLOSAS DECLARADAS - Procede la sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud se debe mantener frente a las partidas que no se aceptaron, pues el rechazo no obedeció a una diferencia de criterios en torno a la

interpretación del derecho aplicable, ya que el artículo 107 del Estatuto Tributario es claro en señalar los requisitos para que un gasto se tenga como expensa necesaria, y no puede calificarse como diferencia de criterios en la interpretación de esta norma la apreciación particular de cada uno de los hechos que originaron las partidas o gastos rechazados, para atribuirles la naturaleza de las deducciones procedentes, o la falta de prueba del cumplimiento de los requisitos consagrados en la norma. La Sala había considerado de manera reiterada que ni por controversias de interpretación, ni por falta de pruebas era pertinente aplicar la sanción. Que si los rechazos obedecían a falta de prueba -contable o no- o a defectos formales en su comprobación debía hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que, entre otros, la sanción estaba prevista en el evento de que el contribuyente solicitara costos, deducciones, pasivos, etc. en los que no hubiera incurrido efectivamente, de los cuales derivara un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor. Sin embargo, la jurisprudencia reciente de la Sala ha señalado 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, la Sala en sentencia del 28 de junio de 2010 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 Tributario. Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala indicó 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 administrativos. 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 inexistentes.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C. diecinueve (19) de mayo de dos mil once (2011)

Referencia: 25000-23-27-000-2009-00002-01(18039)

Actor: INFORMATICA SERVICIOS Y SOLUCIONES DE COLOMBIA S.A

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN

Referencia: FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la demandante y por la demandada contra la sentencia del 8 de octubre de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

1. DECLARASE la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos emanados de la DIAN:
 - Liquidación Oficial de Revisión N° 310642007000126 del 12 de diciembre de 2007.
 - Resolución del Recurso de Reconsideración N° 310662008000022 del 11 de septiembre de 2008, que modificó la anterior liquidación.
2. En consecuencia, y como restablecimiento del derecho, LEVANTASE la sanción por inexactitud propuesta; por lo tanto, la liquidación oficial quedará como sigue: [...]
3. DEVUELVANSE los antecedentes administrativos a la oficina de origen.
4. ARCHIVASE el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor”.

ANTECEDENTES

El día 15 de abril de 2005, la sociedad INFORMATICA SERVICIOS Y SOLUCIONES DE COLOMBIA S.A. presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2004, en la que registró un saldo a favor de \$1.527.436.000.

Previo Requerimiento Especial No. 310632007000083 del 8 de mayo de 2007 y su correspondiente respuesta, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642007000126 del 12 de diciembre de 2007, que modificó la liquidación privada de la contribuyente en los siguientes puntos: a) rechazó la deducción por gastos por concepto de **medicina prepagada** por valor de \$261.151.164; b) rechazó la deducción por gasto por concepto del **Plan Educativo** por valor de \$225.334.504; c) rechazó la deducción por gasto por concepto de **indemnización legal y suma conciliatoria** \$241.441.357; d) rechazó la deducción por **reembolso de gastos de telefonía celular** por valor de \$2.804.945, y, e) impuso **sanción por**

inexactitud por \$450.131.000. Como consecuencia, se estableció un saldo a favor de \$795.973.000

La Liquidación de Revisión fue modificada por medio de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 310662008000022 del 11 de septiembre de 2008, por cuanto aceptó como deducción por indemnizaciones laborales la suma de \$200.649.222. En consecuencia, calculó la sanción por inexactitud en \$326.531.000 y determinó un saldo a favor de \$996.823.000.

LA DEMANDA

La sociedad INFORMATICA SERVICIOS Y SOLUCIONES S.A. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y de la resolución que la modificó. A título de restablecimiento de derecho, solicitó que se declarara que no había lugar al rechazo de costos y deducciones, ni a la imposición de la sanción por inexactitud y que se declarara en firme la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2004.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 95[9] de la Constitución Política; 2° y 35 del Código Contencioso Administrativo; 107, 108, 401-3 y 647 del Estatuto Tributario; 5° del Decreto 3750 de 1986 y, el artículo 264 de la Ley 223 de 1995. El concepto de violación lo desarrolló así:

1 Desconocimiento del gasto por concepto de medicina prepagada por valor de \$261.151.164. Señaló que el gasto se originó en el Manual de Descripción de Beneficios Extralegales que la compañía tiene establecido para sus trabajadores y consistió en el convenio global suscrito entre la actora y una empresa de Medicina Prepagada, para la prestación de servicios adicionales y/o complementarios al POS a los trabajadores que lo desearan para su cobertura y la de sus familiares, en condiciones económicas preferenciales a las del mercado y con un subsidio de una parte del valor del contrato por parte de la sociedad. Que la sociedad había contratado dicho plan con Colmena Salud. Que era un beneficio voluntario otorgado por la empresa a todos los empleados, en el cual la empresa asumía el 60% del valor y el empleado asumía el 40% restante.

Explicó que la DIAN rechazó la partida porque consideró que no cumplía con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario y porque no podían considerarse como pagos indirectos exonerados de retención en la fuente, pues no cumplían con los requisitos del

artículo 5° del Decreto 3750 de 1986 para tal exclusión. Sin embargo, señaló que para la deducción de los gastos laborales, el Estatuto Tributario establecía una norma especial (artículo 108 del Estatuto Tributario) que fue la que debió estudiar la DIAN para la procedencia o no de esa deducción.

Indicó que el único requisito que establecía el artículo 108 citado para la procedencia de la deducción por pagos laborales era el paz y salvo por aportes parafiscales cuando se trataba de salarios, y para pagos laborales distintos a salarios sólo se exigía que se hubiera practicado la respectiva retención en la fuente, salvo que se encontraran excluidos de la misma, como los pagos destinados a la salud del trabajador y su familia, que son pagos indirectos y cuyo alcance estaba definido en el artículo 5° del Decreto 3750 de 1986.

Con base en esta disposición y en el artículo 1° del Decreto 1486 de 1994, que define el concepto de medicina prepagada, señaló que los pagos realizados por la actora eran pagos indirectos por lo siguiente:

- 1) Era un pago efectuado por el patrono (ISSC) a terceras personas (Entidad de Medicina Prepagada);
- 2) El pago se efectuó por la prestación de servicios destinados al trabajador y su familia: el servicio de salud;
- 3) No constituía ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador;
- 4) No se trató de las cuotas que por Ley debían aportar los patronos a entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, el Servicio Nacional de Aprendizaje y las cajas de Compensación Familiar;
- 5) El plan de Medicina Prepagada era un programa permanente, establecido formalmente en el Manual de Beneficios Extralegales y se reconocía a todos los trabajadores que desearan dicha cobertura adicional al POS.

Sin embargo, la DIAN afirmó que como tales pagos no se realizaban a la generalidad de los trabajadores de la empresa, no se cumplía con el requisito previsto en el Artículo 5° del Decreto 3750 de 1986, lo cual no solo desconocía la interpretación correcta del artículo citado, sino la propia doctrina administrativa (Conceptos Nos. 13962 de 1999 y 050670 de 2005) que consideró que los pagos por concepto de medicina prepagada no estaban sometidos a retención en la fuente.

2 Desconocimiento del gasto por concepto del Plan Educativo por valor de \$225.334.504. Señaló que el objeto de la sociedad era la prestación de servicios informáticos y de telecomunicaciones, los cuales se prestaban a clientes nacionales e internacionales del más alto nivel. Que ello implicaba la necesidad de contar con empleados actualizados en el tema y con conocimiento en el idioma inglés, pues de otra forma la compañía perdería una fuente importante de ingresos. Que ese beneficio estaba previsto en el Manual de Descripción de Beneficios Extralegales.

Dijo que este beneficio, al igual que el de medicina prepagada, se mantuvo para los empleados que entraron a la compañía en virtud de la sustitución patronal realizada en el año 2003 de la compañía Business Transformation Outsourcing (BTO). Que para el año 2004, 35 ex trabajadores de esa empresa y algunos de la propia sociedad solicitaron el beneficio extralegal del plan educativo.

Explicó que la DIAN rechazó la partida porque consideró que no cumplía con los requisitos del Artículo 107 del Estatuto Tributario, sin embargo, esta disposición se refiere a los requisitos generales de las deducciones y ésta, al igual que el pago de medicina prepagada, es un pago laboral diferente de salarios, que conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, sólo se debe tener en cuenta que se haya practicado la respectiva retención en la fuente, salvo que se encuentre excluido de la misma. Sobre el tema se remitió al punto anterior.

Indicó que en todo caso los pagos por el plan educativo eran deducibles, conforme a la regla general del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues se tratan de gastos normalmente acostumbrados dentro de cada actividad económica. Que en el caso de la actora, dada la actividad de prestar servicios en el campo de la informática y las telecomunicaciones, era evidente el nexo causal entre la capacitación de su principal activo y su actividad productora de renta, lo que retribuía directamente en el éxito de la Compañía.

Señaló que la capacitación era común tanto en el sector privado como en el público, como en la DIAN que realizaban jornadas de capacitación para sus empleados y que de no considerarse propias a su funcionamiento, significaría que se estaría destinando recursos que no tenían relación de causalidad con la actividad de la entidad estatal y que no eran necesarios con la misma.

Consideró que se trataba de un gasto necesario porque la actora requería de funcionarios capacitados y actualizados para el correcto funcionamiento de su negocio, además del conocimiento de un idioma clave para el sector. Frente al requisito de la proporcionalidad, señaló que el gasto por \$225.334.504, frente a los ingresos obtenidos en el año (\$14.559.205.000), guardaba una proporción razonable del 0.001%.

3 Desconocimiento del gasto por concepto de indemnización por despido por \$40.792.135. Citó nuevamente el artículo 108 del Estatuto Tributario, pues la deducción de pagos laborales era una deducción especial. Explicó que la suma estaba compuesta por \$3.991.223 que correspondieron a indemnización legal propiamente dicha y \$36.800.134 que fueron registrados como “suma conciliatoria” y correspondieron a bonificaciones por retiro acordadas ante el Ministerio de Trabajo.

Sobre la primera, señaló que era una suma obligatoria para el empleador por la terminación unilateral del contrato de trabajo, que en virtud del artículo 401-3 del Estatuto Tributario no estaba sometida a retención en la fuente por cuanto el salario mensual promedio del trabajador fue de \$1.102.435 y la base de retención era de \$3.580.000.

En relación con la segunda suma, citó la sentencia del Consejo de Estado del 13 de octubre de 2005 (exp. 14372), según la cual, las bonificaciones constituían pago laboral deducible, pues incidían necesariamente en la generación del ingreso. Que ninguna de las bonificaciones, salvo la de una trabajadora, estaba sometida a la retención por el nivel de los salarios que ocasionaba la misma. Y que para el caso de la que sí estaba sometida a retención, se siguió el procedimiento previsto en el artículo 9 del Decreto 400 de 1987.

4 Desconocimiento del gasto por concepto de telefonía móvil por valor de \$2.804.945. Señaló que, según la DIAN, era un beneficio otorgado por mera liberalidad, que, además, no se podía establecer si con criterio comercial dicho pago estaba vinculado a la producción de la renta de la compañía.

Explicó que la sociedad, para el año 2004, ofreció la opción a sus trabajadores de efectuar las llamadas a través de sus celulares propios, para lo cual estableció el procedimiento de reembolso de gastos o el pago directo del servicio, cuando se contratara un plan empresarial o corporativo de telefonía móvil. La sociedad le

reconocería o reembolsaría hasta un límite del equivalente en pesos de US\$50, el 100% del valor del tiempo al aire y la larga distancia por llamadas efectuadas por causa y con ocasión del trabajo.

Indicó que, en la práctica, el empleado llevaba la factura al Departamento de Contabilidad de la Compañía para tramitar el reembolso del gasto por cada factura de celular. Para ello, se requería la autorización del gerente que aprueba, se firmaban los formatos pertinentes y se sellaban las respectivas facturas para efectuar los registros contables.

Que, contrario a la tesis de la DIAN, el gasto cumplía con los requisitos del Artículo 107 del Estatuto Tributario, pues se trataba de una expensa normalmente acostumbrada en la actividad de la compañía. Que la comunicación con los superiores, clientes, proveedores y demás agentes integrados en la cadena productiva del negocio era necesaria para el funcionamiento de cualquier empresa, máxime que los servicios prestados por la actora se cumplían en distintas zonas del país, por lo tanto, era más evidente la necesidad de mantener una comunicación constante, disponible e inmediata con los distintos grupos de trabajo que coordinaban las actividades.

Sostuvo que era un gasto necesario permitir que sus empleados se comunicaran fácilmente con aquellas personas relacionadas con su trabajo. Que el servicio telefónico fue real, conforme lo pudo verificar la DIAN con los documentos que lo respaldaron (facturas y comprobantes). Finalmente, señaló que frente a unos ingresos de \$14.559.205.000, el gasto por la suma discutida equivalía al 0.0001%. Por lo tanto, era proporcional.

Señaló que por los anteriores desconocimientos la DIAN incurrió en las siguientes causales de nulidad:

Falsa motivación, porque los actos administrativos demandados no controvirtieron, con razones de hecho y de derecho, los argumentos y pruebas expuestos por la actora en la actuación administrativa. Además, porque la DIAN no fundamentó la liquidación oficial con las pruebas aportadas por la sociedad, ni las valoró; en cambio, rechazó las partidas con la simple mención del incumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Violación de las normas superiores en que ha debido fundarse, porque violó el debido proceso al requerir a la actora que acreditara el cumplimiento de requisitos no previstos en la ley y porque se mantuvo la mayoría de las glosas con

el argumento equivocado de que la sociedad no había radicado respuesta alguna al requerimiento especial.

También, porque se violó el principio de justicia y equidad; la efectividad de los derechos e intereses de los administrados, como uno de los objetos de la actuación administrativa; la obligación de dictar actos administrativos fundados en las pruebas e informes disponibles; la procedencia de las deducciones por el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario y, la procedencia de la deducción de pagos laborales conforme con el artículo 108 ibídem, cuando no se requiere efectuar retención en la fuente, en concordancia con el artículo 5° del Decreto 3750 de 1986, y las indemnizaciones laborales, según el artículo 401-3 ibídem.

Así mismo, porque la sanción por inexactitud es improcedente cuando el menor valor se deriva de errores de apreciación o diferencia de criterios, pues mientras que para la DIAN las deducciones solicitadas se regían por el artículo 107 del Estatuto Tributario, la actora consideraba que la norma aplicable era el artículo 108 ibídem; además, porque la sanción por inexactitud no podía ser aplicada sino ante la plena comprobación de maniobras fraudulentas o por una conducta culposa, que no fue el caso de la actora.

Finalmente, porque se violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, según el cual los conceptos oficiales de la DIAN, como los invocados por la actora y desconocidos por la Administración, guardaban tal relevancia en las discusiones tributarias, que bastaban para sustentar las actuaciones de los particulares ante los funcionarios. Concluyó que si en la actuación administrativa se hubiera dado cumplimiento a ese mandato se habría aceptado el proceder de la actora respecto de los pagos laborales indirectos y el tratamiento de las indemnizaciones y bonificaciones que no sólo cumplió las normas legales sino que se produjo al amparo de conceptos oficiales de la DIAN expedidos sobre dichos temas.

CONSTESTACION DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda, para lo cual expuso las mismas consideraciones de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, que se pueden resumir así:

1. Dijo que no se debían aceptar los pagos por medicina prepagada, pues los únicos pagos obligatorios a cargo del empleador y deducibles de la renta, en virtud

del artículo 135 de la Ley 100 de 1993, eran los contemplados en esa Ley. Que tales pagos no constituían salario porque no correspondían a una contraprestación directa del servicio prestado por los trabajadores, sino un beneficio otorgado por mera liberalidad del empleador, conforme con los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo.

Que, en el caso concreto, la actora suscribió un convenio colectivo de medicina prepagada con Salud Colmena, de acuerdo con el “MANUAL DE DESCRIPCIÓN DE BENEFICIOS EXTRALEGALES”, que lo consagraba en el numeral 1.2. Por lo tanto, no era cierto que tales pagos correspondieran a la producción de la renta, sino que fueron pagos realizados por mera liberalidad, no fueron legalmente obligatorios ni comercialmente necesarios de acuerdo con el objeto social de la compañía.

En cuanto al argumento de la actora de que estos pagos eran laborales indirectos y que de acuerdo con el artículo 5° del Decreto 3750 de 1986 se encontraban excluidos de retención en la fuente, señaló que según el primer inciso del artículo 206 del Estatuto Tributario, todo pago que recibiera el trabajador producto de una relación laboral, legal o reglamentaria, estaba gravado, lo que implicaba que para su procedencia debía demostrarse no sólo que se configuraban los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, sino que el respectivo pago formó parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales. Dijo que los pagos realizados por la sociedad no cumplían con los requisitos para la exclusión de la retención en la fuente, pues los mismos no se realizaron a la generalidad de los trabajadores de la empresa.

2. Consideró que la deducción por gastos de plan educacional tampoco era procedente, porque fueron gastos efectuados por la sociedad como un beneficio extralegal por concepto de cursos de inglés y capacitación a los empleados, de acuerdo al Manual de Beneficios Extralegales (numeral 3.4.). Es decir, fueron gastos que asumió la sociedad de forma voluntaria, no fueron obligatorios ni forzosos para la generación de la renta, por lo tanto, no cumplieron los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

3. Señaló que la indemnización legal y la suma conciliatoria pagadas por la actora a los trabajadores retirados, por bonificación extralegal o por acuerdos conciliatorios ante inspecciones de trabajo, no eran deducibles, por cuanto comprendían pagos por concepto de salarios, prestaciones sociales legales y extralegales, vacaciones y, en general, cualquier acreencia de índole laboral, que

buscaba reparar el daño que se le generara al trabajador por la pérdida intempestiva del trabajo y, por lo tanto, de la fuente de ingresos para atender sus necesidades. Que esa indemnización, aunque no hiciera parte del salario por haber terminado el contrato de trabajo, sí se desprendía de la relación cuando se encontraba vinculado con la empresa el trabajador, tal cómo lo consideró el Consejo de Estado en la Sentencia del 11 de junio de 1999. Por lo tanto, se configuraba la relación de causalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario (Concepto 094762 de 2000 y sentencia del Consejo de Estado del 18 de octubre de 2007, exp. 14978).

Señaló que de acuerdo con los artículos 87-1 y 401-3 del Estatuto Tributario y teniendo en cuenta el “auxiliar detalle de nómina”, la actora discriminó por concepto de indemnizaciones la suma de \$155.691.223 y por suma conciliatoria \$85.750.134, para un total \$241.441.357, de los cuales registró en la conciliación contable y fiscal en la cuenta 510560 (indemnizaciones laborales) la suma de \$200.649.222 y los restantes \$40.792.135 fueron cargados a los costos del renglón 53 de la declaración. Que se aceptó como deducción la suma de \$200.649.222, porque la DIAN verificó que se había realizado la correspondiente retención en la fuente por concepto de bonificaciones a aquellos trabajadores que devengaban más de 10 salarios mínimos mensuales; pero que en relación con el pago de \$40.792.135, dado el carácter de las indemnizaciones que incluían, de suyo, pagos gravados, la sociedad no probó que dicho valor fue objeto de retención en la fuente ni la parte exenta, por lo tanto, no se debía aceptar como deducción.

4. En relación con los gastos de telefonía móvil, señaló que era uno de los beneficios extralegales reconocidos por la sociedad a sus empleados según el “Manual de Descripción de Beneficios Extralegales”. Que se trataba de un beneficio otorgado por mera liberalidad del empleador, que ni con criterio comercial era posible establecer si dicha erogación se encontraba vinculada a la producción de renta en el desarrollo de la respectiva actividad económica para determinar su necesidad. Luego, no era posible reconocerla como deducción. Que, además, en las cuentas de gastos de viaje a algunos empleados se les incluía pagos por celulares, es decir, la sociedad reconocía y solicitaba a la vez como deducción la totalidad del valor de las facturas expedidas por la empresa de comunicación celular a nombre del trabajador por el respectivo mes.

Finalmente, señaló que no había falsa motivación ni nulidad por violación de las normas en que debieron fundarse los actos demandados, pues se garantizó el

debido proceso y el derecho de defensa de la demandante, se tuvieron en cuenta todos los documentos y argumentos expuestos por la contribuyente y se aplicaron todas las normas que la actora dijo que se habían omitido.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos acusados y practicó una nueva liquidación. Las razones de la decisión se pueden resumir así:

Previo a decidir sobre la procedencia de las deducciones, el Tribunal se refirió al artículo 107 del Estatuto Tributario y definió los conceptos de causalidad, necesidad y proporcionalidad y advirtió que sólo podían aceptarse las expensas que reunieran las tres características mencionadas de acuerdo con el objeto social de la compañía, que transcribió.

1. Deducción por pagos de medicina prepagada. El Tribunal mantuvo el rechazo por este concepto, porque si bien, conforme con la Ley 100 de 1993, era obligación de todos los empleadores afiliar a la seguridad social a sus empleados para estuvieran cubiertos en sus necesidades básicas en salud, el colectivo de medicina prepagada era un beneficio extralegal sin carácter salarial, según el Manual de Descripción de Beneficios Extralegales. Que, en consecuencia, fueron pagos complementarios o extralegales realizados por la sociedad por mera liberalidad, que no eran obligatorios, necesarios ni indispensables para la producción de la renta o el desarrollo del objeto social de la actora.

2. Deducción por concepto de Plan Educativo. El *a quo* no aceptó la deducción porque, según el Manual de Descripción de Beneficios Extralegales, el pago era un beneficio extralegal, correspondiente a cursos de inglés y capacitación, que si bien podían ser útiles y convenientes para mejorar la aptitud intelectual de los empleados de la actora, no eran gastos necesarios para producir la renta ni era de aquellos gastos normalmente acostumbrados en su actividad.

3 Deducción por concepto de gastos por indemnización legal y suma conciliatoria. Mantuvo el rechazo porque consideró que estos gastos no cumplían el requisito de tener relación de causalidad con la actividad productora de renta. Que no se trataba de un antecedente necesario para producir el ingreso que se generaba en el desarrollo de la actividad. Sostuvo que el despido de trabajadores o acuerdos de terminación del contrato laboral no constituían una conducta

“comercialmente necesaria” según las costumbres mercantiles de la actividad que desarrollaba la actora.

4. Deducción por gastos de telefonía móvil. Consideró que el rechazo por este concepto se había ajustado a derecho, pues según el Manual de Descripción de Beneficios Extralegales, se trataba de un beneficio extralegal consistente en el reconocimiento, con el límite de hasta US\$50, del 100% del valor del tiempo al aire y a larga distancia que la empresa celular le cobrara al trabajador por las llamadas efectuadas por causa y/o con ocasión del contrato de trabajo. Dijo que las explicaciones de la contribuyente no llevaban al convencimiento de que la telefonía celular fuera una herramienta indispensable para el normal desarrollo de las actividades propias de la compañía, es decir, que tuviera relación de causalidad con la generación de renta. Que tampoco se podía establecer si el valor que se reconocía y el uso del celular correspondían solamente a llamadas hechas por causa del trabajo.

5. Falsa motivación e ilegalidad. Consideró que los actos demandados no incurrieron en falsa motivación; que, por el contrario, los argumentos de hecho y de derecho expuestos en cada tema fueron coherentes y acertados.

Señaló que la DIAN no había violado el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, pues la actuación de la sociedad no se realizó bajo el amparo del Concepto 05670 del 28 de julio de 2005, ya que la declaración se presentó el 15 de abril de ese año. Y, que los conceptos 13962 de 1999, 35188 de 2003 y 7261 de 2005 se referían a la retención en la fuente a título de renta y a las rentas exentas laborales, doctrina tributaria ajena a la actuación de la sociedad, en cuanto incluyó en la declaración deducciones que fueron rechazadas por no cumplir con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

6. Sanción por Inexactitud. Decidió levantar la sanción por inexactitud porque consideró que existía una diferencia de criterio respecto del alcance del artículo 107 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que se utilizaron datos completos y verdaderos.

En consecuencia, practicó una nueva liquidación sin la sanción por inexactitud de \$450.131.000, que dio lugar a un saldo a favor de \$1.246.104.000.

LOS RECURSOS DE APELACION

La **demandante** solicitó revocar la sentencia y, en su lugar, se accediera a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

1. Ausencia total de motivación de la sentencia en relación con los elementos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Señaló que el Tribunal había partido de una definición errada de cada uno de los elementos de las deducciones y que se había separado de la posición del Consejo de Estado en cada una de ellas.

Consideró que había equiparado los requisitos de las deducciones con los de los costos, de los cuales sí se requiere una relación directa para producir renta; mientras que las deducciones son erogaciones que no tienen relación directa con la producción o prestación de servicios, sino que se incurrían en forma indirecta en actividades de administración, comercialización, investigación y financiación. Además, el requisito de la necesidad no se debe limitar a lo que es indispensable, pues la ley autoriza que se califique con un criterio comercial, sobre lo cual el Tribunal no dijo nada.

2. Errónea interpretación de las normas aplicables al caso, concretamente, en cuanto al gasto por medicina prepagada. Señaló que el artículo 108 del Estatuto Tributario distinguía entre el género de los pagos laborales, los correspondientes a salarios y los que no lo son. Que para la deducción de los primeros se requiere de paz y salvo de los aportes parafiscales y para los que no, que se haya practicado retención en la fuente, a menos que se encuentren excluidos de la misma.

Dijo que, según el Tribunal esos pagos no eran obligatorios, necesarios e indispensables para la producción de la renta, sin embargo, la norma mencionada no contemplaba esos requisitos, salvo el de necesidad, para la procedencia de la deducción.

Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado del 13 de agosto de 2009 (exp. 16217), según la cual el pago de medicina prepagada encuadraba perfectamente en la definición de pagos laborales indirectos y eran deducibles del impuesto de renta, sin que fuera requisito acreditar la práctica de la retención en la fuente. Además, estos gastos ascendieron a \$261.151.164. Por lo tanto, cumplieron los requisitos del artículo 107 ibídem, pues guardaron estrecha relación con la actividad productora de renta de la sociedad, fueron necesarios y proporcionados.

3. Error de motivación de la sentencia en relación con los requisitos de causalidad y necesidad de los pagos por indemnización por despido y suma conciliatoria. Señaló que tales requisitos estaban presentes en este tipo de erogaciones, por lo siguiente:

- a) Las indemnizaciones por despido eran pagos laborales, como el mismo Tribunal, en sentencia del 16 de agosto de 2007, lo había reconocido. Sin embargo, no se podía entender que siendo un pago laboral no fuera necesario o no tuviera relación de causalidad con la actividad de la empresa.
- b) Que fueron gastos necesarios, pues para cualquier empresa es necesario para la actividad productora de renta tener un personal idóneo para el desarrollo de su objeto social, lo cual deriva en gastos tales como salarios prestaciones e indemnizaciones. Que este último era para cuando se presentaba una ruptura de la relación laboral, máxime cuando se trataba del cumplimiento de un mandato judicial, como en el caso de la actora. Que por tratarse de algo obligatorio era imposible señalar que no era necesario, como lo consideró el Consejo de Estado en relación con el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades.

En cuanto a la relación de causalidad de este pago con la actividad productora de renta, señaló que el Consejo de Estado, en la sentencia del 13 de octubre de 2005 (exp. 14372), había considerado que los pagos laborales que se hacían por mera liberalidad del empleador eran deducibles, como cuando se produce un retiro voluntario del trabajador.

Reiteró que no se debía distinguir el tratamiento tributario de las bonificaciones que se pagaban por mera liberalidad de las que se pagaban por despido, pues ambas eran pagos laborales y si el Consejo de Estado había aceptado la deducibilidad de las bonificaciones que se pagaban por mera liberalidad, de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario, no había razón para no aceptar las indemnizaciones por mandato legal.

Indicó que el Tribunal había rechazado la deducción de la indemnización y de la suma conciliatoria, sin exponer que correspondían a conceptos distintos y los englobó en lo que denominó “acuerdos de terminación de contrato laboral”. No obstante, la misma sentencia citada por el Tribunal, señalaba que las indemnizaciones por despido no eran salario, sino que correspondían al

resarcimiento de los perjuicios causados al trabajador por el incumplimiento del empleador a lo pactado en el contrato.

Citó la sentencia del 13 de octubre de 2005 (exp. 14372) del Consejo de Estado, que declaró la nulidad de un concepto de la DIAN que señalaba que los pagos efectuados por mera liberalidad y las bonificaciones ocasionales no eran deducibles del impuesto de renta.

4. Ausencia total de motivación en el rechazo de los pagos laborales efectuados por la actora. Insistió en la falta de motivación del Tribunal en cuanto al rechazo de los pagos por telefonía móvil y plan de capacitación, pues el Tribunal persiste en requerir de ellos los presupuestos de indispensabilidad para la actividad productora de renta, cuando la necesidad se debe analizar con criterio comercial. Consideró inexplicable que si el Tribunal consideraba que tales gastos eran útiles y convenientes, cómo no consideraba que eran acostumbrados comercialmente.

Dijo que en pleno Siglo XXI, en el mundo actual de los negocios, las empresas atendían sus compromisos mediante teléfonos móviles. Que tales gastos por telefonía móvil y capacitación no eran costos en el estricto sentido de la palabra, por lo tanto, el análisis de su deducibilidad debía iniciar en un momento posterior, es decir, frente a las actividades que la empresa realizaba indirectamente para coadyuvar a prestar sus servicios o vender sus bienes y no como requisito previo para llegar a ellos.

5. Indebida motivación de la sentencia, por cuanto no aplica la legislación adecuada para efectos de analizar los rechazos de la Administración. Sostuvo que no se podía equiparar la regla general de las deducciones del artículo 107 del Estatuto Tributario a los pagos laborales (artículo 108 ibídem), que tiene como requisitos el pago de aportes parafiscales para salarios o la retención en la fuente para pagos no salariales.

Señaló que sobre los pagos efectuados por la sociedad, como las indemnizaciones, se efectuó la retención en la fuente según el monto del salario de los trabajadores al momento del retiro. Que los pagos de medicina prepagada y educación estaban expresamente excluidos de la retención, según el artículo 5° del Decreto 3750 de 1986, y eso no los hacía no deducibles en renta.

6. Ausencia total de motivación de la sentencia respecto a la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995. Señaló que el Tribunal se había equivocado al

considerar que el Concepto 050670 de 2005 no se podía aplicar al presente caso, porque se expidió con posterioridad a la presentación de la declaración tributaria. Que los conceptos de la Administración no creaban situaciones jurídicas nuevas sino que reconocían una existente, Por lo tanto, la interpretación contenida en ese concepto le era aplicable a la sociedad, pues se fundamentaba en el artículo 5° del Decreto 3750 de 1986 y esa era la única interpretación posible de esa norma.

La **demandada** presentó recurso de apelación contra la decisión del Tribunal de levantar la sanción por inexactitud, pues consideró que a pesar de que el Tribunal hizo un juicioso análisis sobre la improcedencia de las deducciones, decidió levantar la sanción por la existencia de una diferencia de criterios.

Señaló que el incumplimiento de cualquiera de los requisitos previstos para la procedencia de las deducciones, impedía que fueran aceptadas. Luego, la inclusión en la declaración conllevaba a que se tratara de deducciones inexistentes y desfiguración de los datos consignados en la declaración.

Dijo que, en este caso, la actora había incurrido en indebida aplicación del derecho y no diferencia de criterios, ni falsa motivación, ni arbitrariedad. En consecuencia, solicitó que se revocara la decisión y, en su lugar, se negaran las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda sobre la improcedencia de las deducciones solicitadas, porque fueron sumas reconocidas de manera voluntaria y por mera liberalidad de la sociedad. Por lo tanto, no tenían relación de causalidad ni eran necesarias para el desarrollo de la actividad productora de renta. Reiteró la solicitud del recurso de apelación que se mantuviera la sanción por inexactitud, pues no se daba ninguna diferencia de criterios.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la decisión con algunas modificaciones, por las siguientes razones:

Señaló que el hecho de que el examen de las partidas efectuado por el Tribunal no hubiera coincidido con los pronunciamientos jurisprudenciales, no significaba

que no estuviera debidamente motivado; además, el Tribunal se fundamentó en el artículo 107 del Estatuto Tributario para el estudio de las deducciones.

En relación con las partidas rechazadas consideró:

- Que se debían aceptar los pagos por concepto de medicina prepagada realizados en virtud de una relación laboral, pues eran pagos indirectos que no estaban sujetos a retención en la fuente y, por lo tanto, eran deducibles sin necesidad de acreditar el pago de aportes parafiscales. Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado del 13 de agosto de 2009, la cual no fue tomada en cuenta por el a quo.

- Que no procedía la deducción de pagos por indemnización laborales pues no fueron necesarios para la producción de la renta, ni eran normales para ese fin ni ayudaban a generarla. Dijo que era evidente que esa indemnización no era salario, pues no retribuía de manera directa la labor del trabajador (artículos 127 y 128 del Código Laboral). Que el hecho de que se tuviera que pagar por mandato legal (artículo 64 ibídem) no la convertía en indispensable para la obtención de ingresos. Que si se aceptaba la deducción del pago de la indemnización, que tenía carácter sancionatorio para el empleador, implicaba conceder un beneficio a quien por su causa dio lugar a él.

- Que no eran procedentes las deducciones por telefonía móvil ni plan educacional. En cuanto a lo primero, señaló que el uso del celular en las actividades de la empresa no implicaba que hubiera estado vinculado exclusivamente a ellas y que sin ese servicio no se hubiera podido desarrollar su actividad. Que no se demostró que fuera un recurso por medio del cual la actora obtuvo ingresos o que sin ellos no los hubiera podido obtener.

Que tampoco se demostró que solamente con el aprendizaje del inglés por parte de los trabajadores, la empresa hubiera podido desarrollar su actividad y generar ingresos. Que se trataba de un plan educativo ofrecido por la actora de conformidad con el Manual de Descripción de Beneficios Extralegales. Que, de acuerdo con el objeto social desarrollado por la demandante, no se comprobó la relación de causalidad y necesidad que permitiera establecer que el haber aprendido el idioma inglés haya dado lugar a la obtención de mejores ingresos.

- En cuanto a la sanción por inexactitud, consideró que se debía levantar en relación con el pago de la medicina prepagada y mantener en relación con las

demás glosas, pues fueron deducciones inexistentes cuya inclusión en la declaración es sancionable con inexactitud (artículo 647 del Estatuto Tributario). Que en este caso no se había presentado diferencia de criterios, sino desconocimiento del mismo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por ambas partes, la Sala debe decidir la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la sociedad actora por el año gravable de 2004. Concretamente, se analizará si proceden las deducciones por pagos de medicina prepagada, pagos por indemnización por despido y suma conciliatoria y pagos por telefonía móvil y plan de capacitación, de acuerdo con los cargos de apelación contra la sentencia de ausencia total de motivación, error de motivación o indebida motivación en relación con las partidas que se rechazaron. También se decidirá si es procedente la sanción por inexactitud, conforme con el recurso de apelación de la demandada.

Teniendo en cuenta que, en síntesis, se pretende el reconocimiento de unas deducciones solicitadas en la declaración de renta de la sociedad y que fueron rechazadas por la DIAN por no cumplir, entre otros, con los requisitos de procedencia previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, la Sala inicia por señalar cuál es la interpretación y alcance reciente que ha dado la Sección a la mencionada disposición.

El artículo 107 del estatuto tributario establece:

“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 de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, tenido en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.”

La Sala 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 obtenerla¹. O, como recientemente lo precisó la Sala, la conexidad debe ser entre el gasto y la actividad generadora de renta, o mejor, con la **productividad de la empresa**, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto)².

Así mismo, la Sala ha precisado³ que el artículo 107 del E.T no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad). Por eso, se considera que la *injerencia* que tiene el gasto en la productividad puede probarse con el ingreso obtenido, pero esa no necesariamente es la única prueba de la injerencia, si por tal se entiende la acción de *“Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio”*⁴.

En cuanto a la necesidad del gasto se ha considerado que por expensas necesarias se debe entender que son gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea *“normalmente acostumbrado en cada actividad”*, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes⁵.

Y, 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 comercial⁶ para ese sector, de manera que el

¹ 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.

² Sentencia de 1 de octubre de 2009, exp -16286 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³ Sentencia del 10 de marzo de 2011, exp. 17075. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴ DRAE. Injerir **4**. prnl. Entremeterse, introducirse en una dependencia o negocio.

⁵ Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

⁶ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa que 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

rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.

Como lo señaló la Sala en la sentencia del 10 de marzo de 2011⁷, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no limite la expensa como deducible.

Que respecto de la primera, habida cuenta de que el parámetro de comparación depende de la actividad que desarrolle la empresa y de las expensas que realicen empresas que desarrollen la misma actividad, este es un asunto de hecho que amerita ser probado y, por lo tanto, la dificultad en este punto concierne a la prueba que deberá acreditar el contribuyente para demostrar el derecho a la deducción.

Explicó que la prueba se debe encauzar a demostrar que hay empresas que realizan determinada actividad, como la que ejerce el contribuyente que invoca la deducción, y que incurren en las mismas expensas de manera forzosa. Que lo forzoso puede devenir del cumplimiento de obligaciones legales, del cumplimiento de obligaciones empresariales⁸ o de la costumbre mercantil, en éste último caso, como *“Hábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto.”*⁹ y que, en todo caso, debe probarse¹⁰. Por tanto, la expensa será deducible si cumple el criterio de necesidad atendiendo a cualquiera de las circunstancias descritas.

Y en cuanto al segundo parámetro, señaló que simplemente constituye una valoración jurídica de las normas que consagran limitaciones al contribuyente para llevar determinada expensa como deducible. Esto implica que, por regla general, las expensas que cumplan los requisitos del artículo 107 del E.T. son deducibles, siempre y cuando no exista norma expresa que prohíba la deducción.

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”.

⁷ Idem 3.

⁸ Obligaciones derivadas del contrato social o de constitución de la empresa y que se deben cumplir para sacarla adelante, para hacerla productiva y rentable y, por supuesto, para mantener esa productividad y rentabilidad.

⁹ DRAE. Definición de Costumbre

¹⁰ Artículos 8 y 9 del C.Co., 190 del C.P.C.

Ahora bien, la Sala se ha pronunciado igualmente en relación con ciertos pagos laborales que pueden tener el carácter de deducibles, independientemente de que no sean salario ni factor prestacional, pues constituyen pagos laborales que necesariamente inciden en la productividad de la empresa y por ende eran gastos que aminoran la base gravable de imposición. En efecto, en la sentencia de 13 de octubre de 2005¹¹, mediante la cual se anuló el Concepto de la DIAN 57621 del 12 de septiembre de 2003, se advirtió que no se podía negar, de manera general, los pagos efectuados a los trabajadores por mera liberalidad, pues podían existir pagos laborales esporádicos u ocasionales, que no perdían la connotación de necesarios, lo cual debía analizarse en cada caso concreto.

Pues bien, a partir del criterio jurídico expuesto, la Sala analizará cada deducción para decidir sobre su procedencia, no sin antes advertir que no es cierto como lo dice la actora en el recurso de apelación, que la sentencia carezca de motivación en relación con los elementos del artículo 107 del Estatuto Tributario, pues, como se observa¹², el Tribunal partió de una definición similar a la expuesta por el Consejo de Estado, sin que se evidencie que hubiera equiparado los requisitos de las deducciones con los de los costos.

1. Deducción por pagos de medicina prepagada. A juicio de la sociedad, la deducción es procedente, porque, conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, se trata de pagos laborales indirectos deducibles del impuesto de renta, pues no es necesario acreditar la práctica de la retención en la fuente (artículo 5 del Decreto 3750 de 1986). Además, porque esos gastos cumplieron los requisitos del artículo 107 ibídem, pues guardaron estrecha relación con la actividad productora de renta de la sociedad, fueron necesarios y proporcionados.

Para la DIAN, la deducción no es procedente pues no corresponde a una contraprestación directa del servicio prestado por los trabajadores ni a la producción de la renta, sino que es un beneficio otorgado por mera liberalidad del empleador. Que tales pagos no son legalmente obligatorios ni comercialmente necesarios de acuerdo con el objeto social de la compañía, por lo tanto no cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Que según el artículo 206 del Estatuto Tributario se debía acreditar que dicho pago formó parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales y como no se realizó a

¹¹ Exp. 14372, C.P. Dra. María Inés Ortiz B.

¹² Folio 327 c.ppal.

la generalidad de los trabajadores de la empresa, no cumplían con los requisitos para la exclusión de la retención en la fuente.

En primer lugar, en relación con los pagos de medicina prepagada, la Sala ha considerado que *“el **servicio de medicina prepagada** se estima como una forma de remuneración para los trabajadores, que son parte fundamental en la consecución de los ingresos de la empresa, la cual debe velar por sus condiciones de salud que son necesarias para que la empresa consiga su objeto social enderezado a generar renta. En otras palabras, este tipo de gastos **guarda estrecha relación con la actividad generadora de renta de la empresa** y resultan **necesarios para este propósito**”*¹³. (Subraya fuera del texto)

Así mismo, ha señalado que *“el **carácter laboral** del gasto, permite igualmente afirmar que existe un **nexo causal** frente a la actividad productora de renta, puesto que la **fuerza laboral** constituye, sin duda, un elemento indispensable en la producción de la renta, y por la misma razón, **resulta necesario** el gasto, para la obtención efectiva del ingreso, en cuanto **incide de manera directa en la productividad de la empresa**”*¹⁴. (Resaltados fuera del texto).

De acuerdo con lo anterior, el gasto por medicina prepagada cumple con los requisitos de relación de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario. Además, la cuantía de este concepto por \$261.151.164, resulta razonable y proporcional frente a unos ingresos del periodo de \$14.573.074.000 y una renta bruta de \$1.653.932.000.

Ahora bien, el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 define el pago laboral indirecto y la Sala ha señalado¹⁵ que los pagos de medicina prepagada que realiza el empleador para sus trabajadores encuadran dentro de esa definición, según la cual *“constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los pagos que efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de cuotas que por ley deban aportar los patronos a entidades tales como el Instituto de Seguros*

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 13 de agosto de 2009, exp. 16217, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 2 de abril de 2009, Exp. 16595, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁵ Idem 13.

Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y las Cajas de Compensación Familiar”.

Como esta definición fue establecida para efectos del procedimiento aplicable para realizar la retención en la fuente, la norma agregó que *“Se excluyen los pagos que el patrono efectúe por concepto de educación, salud y alimentación en la parte que no exceda el valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores”.*

Sobre el tema discutido, es pertinente el razonamiento que hizo la Sala en la sentencia del 25 de noviembre de 2004, cuando afirmó que *“los pagos que los empleadores realicen a terceras personas, por concepto de educación, salud y alimentación, para sus trabajadores o sus familias, que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 y en el artículo 387-1 del Estatuto Tributario para no estar sujetos a retención en cabeza del empleado, son deducibles, por tratarse de pagos laborales indirectos que de conformidad con las normas tributarias no están sujetos a retención en la fuente”*¹⁶.

Es decir que, para efectos de la deducción de estos pagos indirectos, específicamente por salud, conforme con el artículo 87-1 del Estatuto Tributario¹⁷ en concordancia con el artículo 5° del Decreto 3750 de 1986, no están sometidos a retención y, por lo tanto, son deducibles sin que se haya efectuado la misma los pagos que el empleador efectúe por concepto de salud en la parte que no exceda el valor promedio que se reconozca a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos, y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores.

De acuerdo con lo anterior, para la deducción de estos pagos indirectos, sobre los cuales ya se determinó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, se requiere, además, que se acredite, en primer lugar, que sobre tales pagos indirectos se efectuó retención en la fuente o, que no se efectuó porque los pagos no excedieron el valor promedio que se reconoció a la

¹⁶ Exp. 14295, C.P. Dra. Ligia López Díaz

¹⁷ Artículo 87-1.—**Otros gastos originados en la relación laboral no deducibles.** Los contribuyentes no podrán solicitar como costo o deducción, los pagos cuya finalidad sea remunerar de alguna forma y que no hayan formado parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales. Exceptúanse de la anterior disposición los pagos no constitutivos de ingreso gravable o exentos para el trabajador, de conformidad con las normas tributarias incluidos los previstos en el artículo 387 del estatuto tributario.

generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos y siempre y cuando correspondieron a programas permanentes.

Para la Sala, la norma no exige que el programa se reconozca a la totalidad de los trabajadores de la empresa, sino que sea permanente y que cualquier trabajador pueda acceder a él, sin exclusión por cargo o por alguna condición especial y, que de la generalidad de los trabajadores que pertenecen a ese programa se establezca el promedio base de la exclusión.

En el caso de la actora, según el Manual de Descripción de Beneficios Extralegales:

3.3. MEDICINA PREPAGADA. Con el ánimo de contribuir a la salud y bienestar del (de la) TRABAJADOR(A) y su familia, la EMPLEADORA ha suscrito un colectivo de medicina prepagada con COLMENA SALUD para que sus trabajadores puedan contratar con dicha entidad un Plan de Medicina Prepagada que ofrezca mayor cobertura de servicios que el POS, en condiciones económicas más favorables que las del mercado y con el subsidio de una parte del valor del contrato por parte de la EMPLEADORA.

CONTRATO, PLANES, COSTO, COBERTURA DE SERVICIOS Y BENEFICIARIOS: Serán los establecidos por COLMENA SALUD o las empresas especializadas con las cuales la EMPLEADORA haya celebrado el Colectivo de Medicina Prepagada del que quiera beneficiar el (la) TRABAJADOR(A) contratando su Medicina Prepagada.

MONTO: La EMPLEADORA reconocerá, a título de AUXILIO y como una extensión prestacional en salud de naturaleza extralegal, el sesenta por ciento (60%) del valor mensual del contrato "Plan Cedro" de COLMENA SALUD o su equivalente para otros planes aprobados.

PAGO: La EMPLEADORA cancelará directamente a COLMENA SALUD o a la empresa especializada con la cual tenga el Colectivo de Medicina Prepagada, el 100% del valor del contrato correspondiente al (a la) TRABAJADOR (A) y su familia o dependientes beneficiarios, y descontará por nómina de los salarios y/o prestaciones del (de la) TRABAJADOR(A), el valor del saldo a cargo del (de la) TRABAJADOR(A), descuento que el (la) TRABAJADOR(A) autoriza irrevocablemente al aplicar el beneficio.

REQUISITOS: El (la) TRABAJADOR (A) deberá aplicar el Plan de su preferencia a través de la EMPLEADORA y dentro de los ofrecidos por las empresas especializadas con las que la EMPLEADORA tenga suscrito un Colectivo de Medicina Prepagada. El (La) TRABAJADOR(A) y sus dependientes beneficiarios deberán cumplir con todas las condiciones establecidas en el contrato individual de medicina prepagada que suscriba el (la) TRABAJADOR(A) por razón de este beneficio. La cancelación justificada del contrato o su no-renovación, igualmente justificada, por parte de COLMENA SALUD o la empresa

especializada respectiva, hará que el (la) TRABAJADOR(A) pierda en adelante el derecho a este beneficio”¹⁸.

Esto demuestra que el beneficio se otorgaba a la generalidad de los empleados, sin distinción de cargo o dignidad y era un programa permanente, es decir, cualquiera podía acceder a él en cualquier momento.

Sobre este tema, si bien la DIAN primero advirtió que la exclusión estaba dada “solo en el promedio que resultara de sumar el total de **esos pagos** y dividirlos por el número de trabajadores beneficiados con el programa respectivo”, pues “un promedio se calcula sumando la totalidad de algo y dividiendo ésta en el número de partes que lo componen”¹⁹, consideró que la actora no cumplía las exigencias del artículo 5 del Decreto 3750 de 1986 para la exclusión de la retención en la fuente, porque los pagos no se realizaban a la generalidad de los trabajadores de la empresa, como se podía observar del desglose acumulado de la nómina²⁰, con el que se corroboraba que únicamente se les efectuaba el descuento del 40% del pago que debían asumir por medicina prepagada a los empleados identificados en la relación. Es decir, asimiló el concepto de “generalidad de los trabajadores que pertenecían al programa” con la generalidad o totalidad de los empleados de la empresa, incluyendo un requisito no previsto en la norma para efectos de establecer el promedio.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala, la decisión de la Administración de rechazar la partida por pagos de medicina prepagada no se ajustó a derecho. Por lo tanto, se accederá a su reconocimiento, previa revocatoria de la sentencia del Tribunal que en este punto mantuvo el rechazo.

3. Deducción por pagos por indemnización por despido y suma conciliatoria.

La actora considera que esta deducción es procedente porque se trata de pagos laborales, indiscutiblemente necesarios y con relación de causalidad con la actividad de la empresa. Que la necesidad del gasto para la actividad productora de renta de la compañía se evidencia por tener un personal idóneo para el desarrollo de su objeto social, que conlleva gastos, tales como salarios, prestaciones e indemnizaciones, como cuando se presenta una ruptura de la relación laboral y debe cumplirse una orden judicial de indemnización. De manera

¹⁸ Folio 472 y 473 c. a. 3.

¹⁹ Folio 129 c. ppal.

²⁰ Folio 130 c. ppal.

que era un gasto obligatorio, igualmente deducible como el que se producía por retiro voluntario del trabajador (bonificación de mera liberalidad), pues ambos eran pagos laborales.

En la demanda explicó que la suma estaba compuesta por \$3.991.223 que correspondieron a una indemnización legal propiamente dicha y \$36.800.134 que fueron registrados como “suma conciliatoria” y correspondieron a bonificaciones por retiro acordadas ante el Ministerio de Trabajo. Sobre las cuales señaló su procedencia conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, en cuanto eran pagos distintos de salarios sobre los que se exigía retención en la fuente, salvo que estuvieran excluidos.

Según los actos demandados, la indemnización legal y la suma conciliatoria comprendían pagos por concepto de salarios, prestaciones sociales legales y extralegales, vacaciones y, en general, cualquier acreencia de índole laboral, que buscaba reparar el daño que se le generara al trabajador por la pérdida intempestiva del trabajo y, por lo tanto, de la fuente de ingresos para atender sus necesidades. Que no se debía aceptar la deducción por \$40.792.135, porque las indemnizaciones incluían pagos gravados, sobre los cuales la sociedad no probó que fueron objeto de retención en la fuente ni que estaban exentos.

Pues bien, la suma de \$40.792.135 la componen, de una parte \$3.991.223 por indemnización laboral y \$36.800.134 que corresponden a las sumas conciliatorias que les reconocieron a 4 ex trabajadores de la empresa, según las actas de conciliación²¹.

De la primera suma, observa la Sala que no existe acta de conciliación sino una liquidación de prestaciones por \$5.723.876 y una consignación de depósitos judiciales por el mismo valor. Dentro de dicha liquidación se observa un ítem correspondiente a “Indemnización Legal” por \$3.391.223²².

En relación con esta partida, la Sala no la aceptará por considerar que no se trata de una expensa necesaria y su reconocimiento no está dado por el artículo 108 del Estatuto Tributario, sino por el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 ibídem.

²¹ Folios 236 y ss. c. ppal.

²² Folios 238 y 240 c. ppal.

En efecto, el artículo 108 del Estatuto Tributario regula la deducción de salarios y si bien se ha señalado, conforme con la jurisprudencia que se ha citado en esta providencia, que existen ciertos pagos laborales que aun cuando no sean salarios, podrían ser deducibles, estos deben cumplir con los requisitos de las expensas necesarias para su aceptación. Este es el caso de las indemnizaciones legales, entre ellas, la de retiro por despido sin justa causa.

Según las normas laborales²³, entre ellas, el artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, constituye salario no sólo la remuneración ordinaria, fija o variable, sino todo lo que recibe el trabajador en dinero o en especie como contraprestación directa del servicio, sea cualquiera la forma o denominación que se adopte (primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, etc.).

Y no son salario, según el 128 ibídem, las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales y lo que recibe en dinero o en especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones (gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y similares). Tampoco las prestaciones sociales, ni los beneficios o auxilios acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie.

Bajo las anteriores definiciones, para la Sala las indemnizaciones por despido no son salario, pues su pago no obedece a la contraprestación directa del servicio, que por lo demás ya terminó; sino, al resarcimiento de los perjuicios causados al trabajador por el incumplimiento del empleador de lo pactado en el contrato.

En efecto, el artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo señala que “[...] En caso de terminación unilateral del contrato de trabajo sin justa causa comprobada, por parte del empleador o si éste da lugar a la terminación unilateral por parte del trabajador por alguna de las justas causas contempladas en la ley, el primero deberá al segundo una indemnización [...]”. Como lo precisó la Sala en sentencia de 23 de junio de 2005, “el concepto de indemnización está integrado por el daño

²³El artículo 17 de la Ley 21 de 1982 señala que para efectos de la liquidación de los aportes al régimen del subsidio familiar, SENA, ESAP, escuelas industriales e institutos técnicos, “...se entiende por nómina mensual de salario la totalidad de los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral, cualquiera sea su denominación...”

emergente y el lucro cesante, elementos que [...] no corresponden a la contraprestación del servicio, sino a la necesidad de reparar los perjuicios que se originan para el trabajador, por la terminación unilateral del contrato laboral, sin justa causa [...]”²⁴.

Ahora bien, la Sala, en sentencia del 26 de noviembre de 2009, precisó que no obstante, la indemnización por retiro era un pago laboral, para su deducibilidad debía tenerse en cuenta si se cumplían los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario²⁵.

Luego de analizar los conceptos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, en esa providencia la Sala señaló, frente a la indemnización por despido sin justa causa, que si bien podían existir partidas que, sin ser salarios, estaban inmersas dentro del concepto de pagos de índole laboral y que algunas de ellas podían ser necesarias en la medida en que generaban o ayudaban a generar el ingreso en la actividad productora de renta, no era el caso de esa indemnización, pues la misma no correspondía a la contraprestación del servicio, sino a la necesidad de reparar los perjuicios que se originaban para el trabajador, por la terminación unilateral del contrato laboral.

Que respecto de esa indemnización no podía configurarse el criterio en virtud del cual se aceptara la relación de causalidad y necesidad de los pagos extraordinarios provenientes de la relación laboral, con la actividad productora de renta. Pues sin dicho pago era totalmente viable producir la renta, ya que no era la causa del ingreso por el desarrollo de la actividad. Además, que no era un gasto normal o usual para producir o facilitar la generación de la renta. Lo anterior, por cuanto las indemnizaciones por despido injusto no intervenían en la producción de la renta ni ayudaban a generarla. Sencillamente eran pagos que tenían el carácter indemnizatorio y en ellos debía incurrir el empleador cuando desvinculaba al trabajador en los términos del artículo 64 del Código Sustantivo del Trabajo.

Así mismo, consideró que, como cualquier pago de una sanción que debiera sufragar el contribuyente, el hecho de que legalmente tuviera que pagar la indemnización no la convertía en indispensable para facilitar la generación de renta. Que aceptar su deducibilidad implicaría la concesión de un beneficio tributario a quien por su causa dio lugar al pago de la indemnización.

²⁴ Exp. 14007, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

²⁵ Exp. 16877, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

Las razones expuestas, que en esta oportunidad se reiteran, son suficientes para señalar que, en este caso, la partida solicitada tiene la misma naturaleza de la que fue objeto de estudio en el fallo mencionado. La misma sociedad afirma que se trata de la indemnización por un despido, sin embargo, pretende que se tengan por cumplidos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, al señalar que por sí sola se muestra la necesidad de la erogación de tener personal idóneo; además, que es obligatoria en virtud de un mandato judicial o una exigencia legal, luego no se puede desconocer su carácter de necesario. Sin embargo, de lo afirmado por la actora no se prueba, ni siquiera se evidencia, cuál es la injerencia de esa indemnización frente a la productividad de la empresa o porque fue necesaria para el desarrollo de esa actividad, no por corresponder a una sanción de obligatorio cumplimiento se predica necesaria, sino que la necesidad se debe dar frente al desarrollo de la actividad productora de renta. Como nada de esto se probó, la Sala no aceptará esta partida.

Ahora bien, en relación con la suma de \$36.800.134, se observa, según las actas de conciliación, que corresponden a la conciliación que las partes celebraron en relación con la terminación del contrato laboral y con el fin de dejar constancias sobre los siguientes temas y acuerdos transaccionales. La conciliación se redactó así en tres actas:

“3.1. Que el contrato de trabajo que vinculaba a las partes se terminó por su mutuo consentimiento el día 30 de septiembre de 2004.

3.2. Que junto con el importe de la liquidación de contrato de trabajo, la EX EMPLEADORA reconoce a la EX TRABAJADORA una suma conciliatoria, única y definitiva, de [...] (\$33.130.415.00 M/CTE.), a condición de conciliar, con efectos de cosa juzgada formal y material, sobre todo derecho incierto y discutible derivado de la relación laboral que vinculó a las PARTES, entre otros, sobre salarios, prestaciones sociales extralegales, vacaciones, compensación en dinero de vacaciones causadas no disfrutadas, indemnizaciones, beneficios extralegales y, en general, sobre cualquier otro concepto o eventual derecho que de esa naturaleza se reputare insoluto. También convienen que en todo caso el importe de dicha suma conciliatoria sea imputable a cualquier acreencia de índole laboral, pasada o presente, que se reputare o probare insoluta”²⁶.

En relación con el acta restante, el acuerdo se redactó como sigue:

“5. Igualmente se le reconoce a la ex trabajadora una bonificación por mera liberalidad, por servicios prestados, no constitutiva de salario e

²⁶ Folio 257 c. ppal.

imputable a cualquier eventual acreencia de tipo laboral, por la suma de [...] \$3.469.719.00 pesos, suma de dinero que se entrega a título de suma conciliatoria, con la cual se concilia cualquier diferencia que hubieran podido tener las partes por eventuales acreencias laborales causadas en vigencia de la relación laboral o a la terminación de la misma”²⁷.

Como se observa, la suma conciliada tiene una parte proyectada a cubrir cualquier posible concepto que hubiere quedado pendiente o surgiera eventualmente en virtud de la relación laboral que existió. Esa diferencia laboral incluiría cualquier concepto, entre otros, salario o prestaciones, así como indemnizaciones.

Lo anterior lo confirma el hecho de que la ex trabajadora declare a la sociedad “a paz y salvo” por todo concepto de orden laboral, como cesantías, salarios, indemnización, etc.

Pues bien, según el criterio de la Sala²⁸, en materia laboral debe primar la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales²⁹. Por lo tanto, aún cuando se hubiera estipulado en el Acuerdo Conciliatorio que se trataba de una bonificación por mera liberalidad no constitutiva de salario, lo cierto es que su finalidad sí era cobijar todos aquellos pagos laborales, incluidos los salarios, que por alguna eventualidad pudieran causarse a favor del trabajador, de ahí que una vez recibida la bonificación, el ex trabajador declaraba a paz y salvo a la empresa por todo concepto laboral, incluidos los salarios e indemnizaciones.

Como ya se advirtió, para que las indemnizaciones laborales sean deducibles del impuesto de renta se debe acreditar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, que en este caso no se cumplió. Para la Sala, no es posible acceder a su reconocimiento, independientemente de que la actora hubiera demostrado que efectuó la retención en la fuente o que estaba excluida de tal obligación. Además, como parte de tales sumas conciliatorias sí tenían carácter salarial, la actora debió acreditar el cumplimiento de todos los requisitos previstos en el artículo 108 del Estatuto Tributario; sin embargo, no dijo nada sobre tal hecho.

²⁷ Folio 253 c.ppal.

²⁸ Sentencia del 19 de agosto de 2010, Expediente 16750, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁹ Artículo 53 Constitución Política.

Lo anterior, impide a la Sala aceptar el cargo de apelación y, por lo tanto, en este punto se confirmará la decisión.

3. Deducción por pagos de telefonía móvil y plan de capacitación. La sociedad señala que el Tribunal no motivó el rechazo de los mencionados pagos, sino que persistió en requerir de ellos la indispensabilidad para la actividad productora de renta, cuando la necesidad se debe analizar con criterio comercial. Explica que en la actualidad la comunicación celular de las empresas era la manera de atender los compromisos. Que la comunicación con todos los agentes integrados de la empresa era necesaria para el funcionamiento de la misma, más en este caso, que los servicios prestados por la actora se cumplían en distintas zonas del país. Por lo tanto, era más evidente la necesidad de mantener una comunicación constante, disponible e inmediata con los distintos grupos de trabajo que coordinaban las actividades.

En cuanto al Plan Educacional, señala que de acuerdo con el objeto social de la compañía era necesario contar con empleados actualizados en el tema y con conocimiento en el idioma inglés, que eran gastos normalmente acostumbrados dentro de esa actividad económica y el nexo causal era evidente, pues la capacitación de los trabajadores retribuía directamente en el éxito de la Compañía. Que el análisis de estas partidas debía efectuarse como gastos que la empresa realizaba indirectamente para coadyuvar a prestar sus servicios o vender sus bienes y no como requisito previo para llegar a ellos, como lo son los costos.

De acuerdo con los actos demandados, la DIAN rechazó las partidas, porque consideró que estos gastos se efectuaron como un beneficio extralegal, voluntario, por concepto de “cursos de inglés y capacitación” y “llamadas celulares en desarrollo del contrato de trabajo” a favor los empleados de acuerdo al Manual de Beneficios Extralegales (numerales 3.4 y 3.6). Por lo tanto, no fueron obligatorios ni forzosos para la generación de la renta. En cuanto a los gastos por reembolso de teléfonos celulares la DIAN señaló que ni con criterio comercial era posible establecer si dicha erogación se encontraba vinculada a la producción de renta en el desarrollo de la respectiva actividad económica.

Pues bien, en primer lugar, la Sala considera que la motivación expuesta en la sentencia de primera instancia para mantener los rechazos mencionados, es suficiente y clara. En efecto, el Tribunal explicó las razones por las cuales no se demostró la procedencia de las deducciones, específicamente el cumplimiento de

los requisitos de necesidad y relación de causalidad frente a la actividad productora de renta.

En segundo lugar, la decisión se mantendrá, porque como se precisó al inicio de estas consideraciones, es deber de la demandante demostrar que los gastos solicitados correspondieron realmente a expensas necesarias, en tanto tuvieron relación de causalidad con la actividad productora de renta, fueron necesarias y proporcionadas.

Si bien en este caso se trató de ciertas bonificaciones extralegales otorgadas por la sociedad a sus trabajadores, y la Sala ha considerado, como se señaló, que tales bonificaciones podrían tener el carácter de deducibles, precisó que, en todo caso, se debía analizar si los mismos tuvieron incidencia en la productividad de la empresa, fueron necesarios y proporcionados.

Sin embargo, en este caso, las únicas pruebas aducidas por la actora son: el Manual de Descripción de Beneficios Extralegales, las relaciones de los empleados beneficiados con los planes educacionales y de los reembolsos de los pagos por servicio celular, los cuales, para la Sala, no demuestran la injerencia que esos gastos tuvieron en la productividad de la empresa, directa o indirectamente, ni su necesidad o proporcionalidad.

Como lo ha señalado la Sala en reiteradas oportunidades, no basta que el contribuyente afirme y numere todos los beneficios que se obtienen por la realización de un gasto. Es necesario probar que ello fue así, que ese gasto tuvo injerencia en la productividad de la empresa.

Como la necesidad y la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial, es indispensable establecer que ese tipo de expensas son forzadas o normalmente acostumbradas en otras empresas que desarrollan la misma actividad, pues corresponde a un parámetro de comparación que debe analizarse conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario³⁰. En consecuencia, no se pueden dar por cumplidos estos requisitos en el caso de la actora, que no demostró que esos gastos fueron legalmente o contractualmente obligatorios o forzados para el desarrollo de su objeto social o que, por costumbre mercantil, en este tipo de empresas son gastos habituales, normales y proporcionados con la actividad. En consecuencia, la Sala mantendrá el rechazo administrativo.

³⁰ Idem 3.

4. Sanción por inexactitud. El Tribunal consideró que se debía levantar la sanción por inexactitud por cuanto hubo una diferencia de criterios en torno a la interpretación del artículo 107 del Estatuto Tributario, decisión sobre la cual apela la parte demandada.

Para la Sala, la sanción por inexactitud se debe mantener frente a las partidas que no se aceptaron, pues el rechazo no obedeció a una diferencia de criterios en torno a la interpretación del derecho aplicable, ya que el artículo 107 del Estatuto Tributario es claro en señalar los requisitos para que un gasto se tenga como expensa necesaria, y no puede calificarse como diferencia de criterios en la interpretación de esta norma la apreciación particular de cada uno de los hechos que originaron las partidas o gastos rechazados, para atribuirles la naturaleza de las deducciones procedentes, o la falta de prueba del cumplimiento de los requisitos consagrados en la norma.

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTICULO 647. SANCION POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

[...]

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

[...]”

La Sala había considerado de manera reiterada que ni por controversias de interpretación, ni por falta de pruebas era pertinente aplicar la sanción³¹. Que si los rechazos obedecían a falta de prueba -contable o no- o a defectos formales en su comprobación debía hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que, entre otros, la sanción estaba prevista en el evento de que el contribuyente solicitara costos, deducciones, pasivos, etc. en los que no hubiera incurrido efectivamente, de los cuales derivara un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor³².

Sin embargo, la jurisprudencia reciente de la Sala ha señalado 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, la Sala en sentencia del 28 de junio de 2010 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 Tributario³³.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala indicó 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 administrativos³⁴.

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

³¹ Sentencias del 29 de agosto de 2002, exp. 12697, C. P. Dra. Ligia López Díaz, del 22 de febrero de 2007, exp. 15164, C. P. Dra. María Inés Ortíz y del 12 de mayo de 2010, exp. 16810. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³² Sentencias del 12 de octubre de 2001, exp. 12408, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 25 de marzo de 2010, Exp. 16663 y del 29 de abril de 2010, exp. 16886, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³³ Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁴ Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

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 inexistentes³⁵.

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 desfigurados*” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

“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”³⁶.

En efecto, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, a juicio de la Sala, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada y de ahí que se pueda probar que se configuraron los supuestos de hecho que la norma consagra. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. La sanción no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero sí se requiere que los datos declarados sean reales.

Recientemente la Sala, en sentencia de 24 de marzo de 2011³⁷, hizo las siguientes precisiones:

“Reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

Asimismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se

³⁵ Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

³⁶ Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

³⁷ Sentencia 17152 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.

De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige dicho estatuto para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso, se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.

Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva)

Por lo tanto, no le asiste razón a la demandante cuando precisa que para imponer la sanción por inexactitud, la autoridad tributaria debe probar que el contribuyente incluyó datos falsos con el ánimo de defraudar al Estado, pues, como se precisó, ese es tan sólo uno de los hechos que tipifica la norma como infracción. No es necesario pues, que se compruebe el dolo con que actuó el contribuyente.

En efecto, la Sala reitera que en materia tributaria se aplican los principios y garantías propios del derecho penal, pero de manera restrictiva, pues el Estado también debe procurar garantizar el interés general que se promueve con su imposición.

En este caso no hubo ninguna actividad probatoria tendiente a demostrar la procedencia de las expensas en cuanto se trataron de gastos necesarios, conexos y proporcionados a la actividad productora de renta, de manera que, en este sentido, la Sala comparte el criterio de la parte demandada que considera que se debe mantener la sanción por inexactitud.

De acuerdo con todo lo anterior, la Sala confirmará el numeral primero de la sentencia apelada, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados, y modificará el numeral segundo para tener a título de restablecimiento del derecho

la liquidación que se practicará en la que se reflejen las decisiones que se tomaron en esta providencia.

La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACION PRIVADA	Resolución Recurso de Reconsideración	LIQUIDACION C. DE E.
Total Ingresos Netos	14.573.074.000	14.573.074.000	14.573.074.000
Total Costos*	13.449.225.000	12.919.142.000	13.180.293.000
Total Deducciones	903.904.000	903.904.000	903.904.000
Renta Líquida del ejercicio	219.945.000	750.028.000	488.877.000
Renta Líquida	219.945.000	750.028.000	488.877.000
Renta Presuntiva	33.217.000	33.217.000	33.217.000
Renta Líquida Gravable	219.945.000	750.028.000	488.877.000
Impuesto sobre la Renta Gravable	76.981.000	262.510.000	171.107.000
Sobretasa impuesto a la renta	7.698.000	26.251.000	17.111.000
Total Impuesto a cargo	84.679.000	288.761.000	188.218.000
Total Retenciones año gravable	1.602.842.000	1.602.842.000	1.602.842.000
Anticipo a la sobretasa año gravable	9.273.000	9.273.000	9.273.000
Más sanciones	0	326.531.000	165.662.000
Total saldo a pagar	0	0	0
Total saldo a favor	1.527.436.000	996.823.000	1.258.235.000

* se acepta la partida de medicina prepagada por \$261.151.164.

Saldo a favor declarado:	\$1.527.436.000
Saldo a favor determinado antes de la sanción:	\$1.423.897.000
Base para aplicar la sanción:	\$ 103.539.000
Porcentaje de la sanción	<u>160%</u>
Total sanción por inexactitud	\$ 165.662.400

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

- CONFIRMASE** el numeral primero de la sentencia apelada.
- MODIFICASE** el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“SEGUNDO: En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, y de acuerdo con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia, FIJASE

como total saldo a favor por el impuesto de renta y complementarios de la sociedad INFORMATICA SERVICIOS Y SOLUCIONES DE COLOMBIA S.A. por el año gravable de 2004, la suma de MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MILLONES DOSCIENTOS TREINTA Y CINCO MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$1.258.235.000) M/L.”

3. RECONOCESE a la abogada Ana Isabel Camargo Angel como apoderada de la DIAN.

4. RECONOCESE al abogado Pedro Enrique Sarmiento Pérez como apoderado sustituto de la sociedad actora.

Cópiese, notifíquese, comuníquese 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 BARCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

