



Función Pública

Sentencia 90723 de 2008 Consejo de Estado

CONSEJO DE ESTADO

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá, D. C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil ocho (2008)

Rad. No: 25000-23-27-000-2004-90723-01

Número interno: 16015

Actor: S.O.S. EMPLEADOS SOCIEDAD ANÓNIMA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el Recurso de Apelación interpuesto por la parte demandada, contra la Sentencia 15 de marzo de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", la cual denegó las suplicas de la demanda contra la Liquidación de Revisión N° 300642002000202 del 17 de octubre de 2002 y la Resolución N° 300662003000014 del 12 de noviembre de 2003, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

ANTECEDENTES

S.O.S. EMPLEADOS S.A. presentó el 9 de abril de 2001, por medio electrónico, su declaración de renta del año gravable 2000, liquidando un saldo a favor de \$137.303.000.

El 21 de febrero de 2002, la Administración Especial de las Personas Jurídicas de Bogotá, emplazó a S.O.S. EMPLEADOS S.A. para corregir, la anterior declaración.

La sociedad corrigió el 20 de marzo de 2002 su declaración de renta del año gravable 2000, disminuyendo el saldo a favor a \$136.825.000.

La Administración notificó el 27 de marzo de 2002 el Requerimiento Especial N° 0401-900013, el cual fue respondido por la demandante oportunamente el día 25 de junio de 2002.

La Administración notificó el 18 de octubre de 2002 la Liquidación Oficial N° 300642002000202 de 17 de octubre de 2002, en la que se modifica la liquidación privada año gravable 2000, determinándose un impuesto a cargo por la suma de \$ 173.474.000 y una sanción por inexactitud por el valor de \$ 19.101.000, por lo que desconoció el saldo a favor y fijo un saldo a cargo de \$ 33.322.000.

El 13 de diciembre de 2002 S.O.S. EMPLEADOS S.A. presentó el Recurso de Reconsideración en contra de la Liquidación Oficial, el cual fue resuelto mediante Resolución N° 300662003000014 del 12 de noviembre de 2003, modificando la Liquidación Oficial, imponiendo un impuesto a cargo de \$173.274.000, disminuyendo la sanción a \$18.930.000 y el saldo a pagar a \$ 32. 801.000.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, S.O.S. EMPLEADOS S.A. solicitó declarar la nulidad de la Liquidación Oficial N° 300642002000202 del 17 de octubre de 2002 y la Resolución N° 300662003000014 del 12 de noviembre de 2003, actos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Citó como normas violadas los artículos 2, 29, 95, 228, 363 y el preámbulo de la Constitución Política; 29 del Código Civil; 283, 617, 647, 683, 711, 742, 767, 770 y 771-2 del Estatuto Tributario Nacional, y 35, 47, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo.

El actor planteó los siguientes argumentos:

Las actuaciones de la Administración no estuvieron precedidas por los principios de equidad y eficiencia, pues la DIAN ignoró las razones de carácter jurídico y desconoció las pruebas aportadas por la sociedad cuando respondió los requerimientos y cuando interpuso el recurso de Reconsideración. Se presentó abuso del poder, porque la DIAN fundamentó sus rechazos en razones falsas. También se presentó falsa motivación.

1. Desconocimiento de pasivos.

Transcribió los artículos 283, 770 Y 771 del Estatuto Tributario y 36 del Decreto 2649 de 1993 y concluyó que las normas fiscales y contables no exigen que la adquisición de las deudas sea destinada al desarrollo del objeto social, ni que haya ingreso de dinero a la sociedad.

La sociedad en ningún momento ha propuesto aplicar la prueba supletoria de que trata el artículo 771, ya que los pasivos están plenamente probados conforme al artículo 770, es decir respaldados por documentos idóneos y llenando todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

2. Pagos laborales.

Fueron rechazados por la Administración con el argumento de no haberse efectuado adecuadamente los aportes parafiscales y a la seguridad social en salud y pensión.

La demandante alega que los pagos corresponden a descanso remunerado y que por esto no deben formar parte de la base para calcular los aportes parafiscales.

Argumentó que en reiteradas sentencias se ha aceptado que la compensación monetaria de vacaciones no es salario, ni constituye un descanso

remunerado, llegando incluso a considerarse una especie de indemnización.

La Administración no podía desconocer los pagos salariales por el hecho de que no fueron contabilizados como indemnizaciones, desconociendo la prevalencia de la esencia sobre la forma.

3. Honorarios y comisiones.

En cuanto a la improcedencia de costos y deducciones, por no estar debidamente soportados con facturas con el lleno de los requisitos legales, consideró que es errada la interpretación del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, pues no se puede pretender que el comprador establezca si el proveedor está obligado o no a expedir factura de venta. Además, la Administración está contradiciendo el artículo 617 del Estatuto Tributario al exigir requisitos no consagrados en la norma.

4. Interés y demás gastos financieros.

Se deben aceptar estos gastos, por cuanto son inherentes a la cesión de pasivos realizados de Ayuda Integral S.A. a S.O.S. Empleados S.A.

5. Otras deducciones.

Se deben aceptar como deducción los arrendamientos pagados, en la medida en que están debidamente soportados y que tienen una relación de causalidad con los ingresos.

6. Sanción por inexactitud.

La sanción no tiene fundamento legal en la medida en que el hecho que pretende juzgar la Administración no se adecua a la conducta consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

OPOSICIÓN

La DIAN invocó la excepción de inepta demanda, por cuanto el apoderado judicial de la sociedad no acreditó personería para actuar, ya que el poder no fue suscrito por su representante legal.

La Administración no abusó de su poder, ni hubo falsa motivación ni violación del principio de justicia. Frente a la falta de correspondencia entre la declaración, el Requerimiento y la Liquidación Oficial, solicitó al Tribunal que se inhiba para pronunciarse, toda vez que el actor no señaló, ni indicó las normas que resultaron violadas. Además, la investigación se realizó sobre la liquidación inicial y tuvo en cuenta la corrección realizada por la sociedad.

En cuanto al desconocimiento de pasivos, lo que hizo la Administración fue aplicar el artículo 107 del Estatuto Tributario, en el que se señala que son deducibles las expensas que se realicen durante el año, siempre y cuando tenga relación de causalidad con las actividades productoras de Renta y que sean necesarias y proporcionales de acuerdo con cada actividad.

La cesión de deudas no pretendió lograr un mayor desarrollo de las actividades propias de la empresa, sino que sólo se pagaron las acreencias de un tercero, sin que esto reportara un beneficio real.

Respecto a los pasivos no soportados, consideró que los pagarés no deben ser aceptados como prueba de las deudas de la sociedad

demandante, toda vez que lo que exigen las normas, es que se encuentran dentro de la contabilidad del contribuyente, junto con los demás soportes contables, en el momento de ser solicitados por la Administración, situación que no ocurrió en este caso.

En cuanto a los pagos laborales, el demandado transcribió los artículos 108 y 114 del Estatuto Tributario, 17 de la Ley 21 de 1982, 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo y concluyó que para aceptar una deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar, aportes al SENA y al ISS, deben acreditar, que se encuentran a paz y salvo por estos conceptos y serán prueba de ellos los recibos expedidos por estas entidades. La sociedad al realizar los aportes parafiscales, no tuvo en cuenta el pago efectuado por descanso remunerado "vacaciones".

Respecto a los honorarios y comisiones, señaló que el contribuyente debe soportar sus deducciones con la factura el respectivo documento equivalente y no le es dable descargar este incumplimiento en cabeza de terceros o tratar de demostrarlos por otros medios probatorios diferentes a la factura.

Intereses y demás gastos financieros. Dice que se deben desconocer por ser improcedente su reconocimiento.

En relación con otras deducciones, no existe en el expediente prueba legal que demuestre la causalidad del gasto y que se cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En lo que respecta a la sanción por inexactitud, del análisis contable realizado se demuestra que se utilizaron por la sociedad factores equivocados e incompletos dentro de la declaración de renta del año 2000, pues se declararon pasivos inexistentes, hecho que afecta la base gravable y genera un saldo a favor. Por lo anterior se debe mantener.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "A", mediante sentencia de fecha 15 de marzo de 2006, denegó las suplicas de la demanda.

El Tribunal consideró que la excepción de inepta demanda, no tiene vocación de prosperidad, pues en folios 3 a 5 del expediente, obra el certificado de existencia y representación de la sociedad.

Después de esto procedió a analizar los diferentes cargos:

1. Desconocimiento de pasivos.

Consideró que conforme al artículo 283 del Estatuto Tributario, los pasivos deben ser respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. Ante la falta de prueba de que fueron adquiridos en desarrollo del objeto social de la empresa y ante la ausencia de los soportes contables, así como de los actos jurídicos que dieron lugar a su existencia y la contraprestación que de tal adquisición se deriva, concluyó que el proceder de la Administración se ajustó a la legalidad.

1.2. Pasivos no soportados por valor de \$186.486.021.

Como el actor no puntualizó nada en este punto, concluyó que el valor de los pasivos desconocidos se ajusta a las previsiones de los artículos 283, 632 Y 770 del Estatuto Tributario.

2. Desconocimientos de costos y deducciones por pagos laborales.

Consideró que para la aceptación de tales pagos como costos y deducciones, es requisito indispensable el cumplimiento de lo previsto en los

artículos 108, 114 del Estatuto Tributario y además el mismo contribuyente admite no haber realizado tales aportes. Por todo lo anterior el Tribunal no le dio prosperidad al cargo.

3. Honorarios y comisiones.

El Tribunal consideró que si bien es cierto quien presta el servicio es el obligado a emitir factura, también quien tenga la intención de beneficiarse con el reconocimiento de un costo o una deducción no lo puede hacer si en su contabilidad no obra factura que se ajuste a los requisitos señalados. Por lo anterior concluye el Tribunal que en este caso la consecuencia es el desconocimiento de la deducción.

4. Intereses y demás gastos financieros inherentes a la cesión de pasivos realizada de Ayuda Integral S.A. a S.O.S. Empleados S.A.

Como lo accesorio sigue la suerte de lo principal, se debe concluir que los intereses deben correr la misma suerte de los pasivos. No prospero este cargo.

5. Otras deducciones.

Mantuvo la decisión de la Administración, porque no obra soporte legal pagos por primas de seguros Colpatria, además como en la demanda el actor no controvertió este punto, ni aporta prueba para desvirtuar la aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario, se ratifica lo actuado por la Administración.

6. Sanción por inexactitud.

El Tribunal comparte la interpretación dada por la Administración a las normas de orden superior que dieron lugar al desconocimiento de pasivos, costos y deducciones, hechos que constituyen el supuesto fáctico para imponer la sanción por inexactitud, según artículo 647 del Estatuto Tributario.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado judicial de la parte demandante, impugnó la sentencia de primera instancia por considerar que:

Se demostró la cesión de pasivos y su relación de causalidad con el giro ordinario de las actividades de la compañía demandante a través de medios probatorios idóneos que fueron allegados en la oportunidad procesal pertinente.

Los pasivos están plenamente probados conforme al artículo 770 del Estatuto Tributario, es decir respaldados por documentos idóneos y con el Lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

No es procedente el desconocimiento de costos y deducciones por pagos laborales, porque la compensación monetaria de las vacaciones no constituye salario y por ello la sociedad no tenía la obligación de cancelar aportes parafiscales sobre estos valores.

Además, la DIAN y el Consejo de Estado, sostenían para dicha época que las vacaciones compensadas en dinero se consideraban indemnización y que por lo tanto no eran base para liquidar los aportes a SENA, ICBF y Cajas de Compensación Familiar.

Frente al rechazo de los honorarios y comisiones, manifestó que la responsabilidad de determinar si un proveedor debe o no expedir facturas de ventas no se puede trasladar al comprador. La Administración hizo una errónea interpretación de artículo 771-2 del Estatuto Tributario y

desconoció la realidad económica vulnerando el derecho de defensa y el artículo 228 de la Constitución Política, que establece que la verdad material prima sobre la meramente formal.

Por haber quedado demostrada la realidad de los pasivos, se deben aceptar las deducciones de intereses y demás gastos financieros.

Consideró que en el cuaderno de antecedentes obran documentos que demuestran la existencia de los contratos de arrendamiento y su relación de causalidad. El contrato de arrendamiento, es bilateral, oneroso, conmutativo, de ejecución sucesiva y consensual. Por lo tanto puede acreditarse por cualquier medio indicado en la ley.

En relación con la sanción por inexactitud, citó la sentencia del Consejo de Estado del 3 de octubre de 1997, M.P. Consuelo Sarria Olcos, en la que se dijo que el desconocimiento obedece a la falta de prueba contable o al desconocimiento de requisitos formales, no procede inexorablemente la sanción. Adicionalmente hay diferencias de criterio entre el contribuyente y la Administración que excluyen su imposición.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró lo establecido en la apelación.

La parte demandada solicitó desestimar el recurso y confirmar la sentencia. En cuanto al desconocimiento de pasivos, señalo que el documento idóneo soporte debe ser claro en cuanto a la obligación y contener expresamente la mención de quienes intervienen como acreedores y deudores. En este caso el demandante no era el deudor.

No es posible comprometer su propio patrimonio y menos sus ingresos, que se verán afectados con el pago de intereses y abonos a capital, al aceptar que una sociedad cancela los pasivos de un tercero sin que exista un precedente o hecho económico que lo justifique jurídica y contablemente.

Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, deben soportar sus deudas con documentos idóneos y se debe aplicar con mayor rigor las exigencias contables.

Para el caso, los documentos aportados no constituyen documento idóneo para demostrar la forma en que la deuda fue asumida por la sociedad.

Según la demandada los demás pasivos rechazados, no cumplen las condiciones para ser aceptados por la ausencia de soporte de conformidad con las disposiciones contables.

Según el artículo 108 del Estatuto Tributario para tener derecho a la deducción por pagos correspondientes a descansos remunerados, es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las cajas de compensación. El artículo 17 de la ley 21 de 1982, establece que para la liquidación de los aportes parafiscales el concepto de descanso remunerado se adiciona a los salarios como un elemento más de la base de la liquidación.

Para la procedencia de deducciones en el impuesto sobre la renta, se debe observar que las facturas cumplen con los requisitos que establece el 771-2 del Estatuto Tributario. Alegó que la Corte Constitucional en sentencia C- 733 de 2003, al analizar la exequibilidad de la norma, dijo que en materia tributaria la libertad probatoria no es absoluta, dado que para estos efectos y por razones de interés público, el legislador se encuentra habilitado para exigir la presentación de documentos privados.

Respecto a la prima de seguros Colpatria, el contribuyente no comprobó la relación de causalidad del gasto con la actividad productora de la renta, según como lo exige el artículo 107 de Estatuto Tributario.

En cuanto a los intereses y demás gastos financieros, se remite al punto 1 para solicitar su desconocimiento, por corresponder a los pasivos catalogados como inexistentes y no probados.

La sanción por inexactitud, es procedente toda vez que la Administración probó que la sociedad usó factores equivocados e incompletos, afectando la base gravable.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la Sentencia del 15 de marzo de 2006 proferida por la Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, le corresponde a esta Sección decidir sobre la legalidad de los actos de la DIAN que determinaron oficialmente el impuesto de renta de la sociedad S.O.S. EMPLEADOS S.A. por el año gravable 2000. La Sala estudiará los cargos en el orden en que fueron planteados en la impugnación.

1. Desconocimiento de Pasivos.

La Administración desconoció pasivos declarados por un total de \$343'098.000 por considerar que no fueron acreditados en debida forma, dado que no se aportaron documentos idóneos y porque varios de los rubros corresponden a obligaciones de la empresa Ayuda Integral S.A., que fueron cedidas para que fueran canceladas por la sociedad demandante.

La sociedad actora y ahora apelante considera que los documentos obrantes en el proceso demuestran que la cesión de pasivos existió y fueron asumidos por ella. Que estas deudas generaron ingresos y que los libros de contabilidad no fueron cuestionados por la Administración.

Para resolver, debe tenerse en cuenta que de conformidad con el artículo 282 del Estatuto Tributario, los pasivos que permiten disminuir el patrimonio bruto del contribuyente son aquellos que estén a su cargo y estén vigentes en el último día del periodo gravable. Es decir, que las deudas por las que no deba responder o que se verifique que no estén en vigor al finalizar el año, no pueden aceptarse.

Para acreditar estas circunstancias, los artículos 283 –parágrafo – y 770 del Estatuto Tributario disponen que *“los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.”*

En este caso, por tratarse de una sociedad comercial obligada a llevar contabilidad, sus deudas deben estar respaldadas, además de sus registros contables, por documentos idóneos que contengan la obligación correspondiente según el origen y la naturaleza del crédito.

Como ha señalado esta Corporación, si bien en este caso no se exige que los documentos sean de fecha cierta o auténtica, deben estar respaldados con los soportes internos o externos que justifiquen su registro contable y permitan establecer la clase de pasivo, su procedencia, su vigencia y existencia al final del periodo gravable.¹

Para la demostración de los pasivos, el legislador estableció una tarifa legal que exige la prueba documental, de tal suerte que si no existe o es incompleta, no puede ser apreciada y por tanto, la deuda se tendrá como no demostrada.² Lo anterior, sin perjuicio de que se pruebe de manera supletoria que las cantidades respectivas y sus rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario, de conformidad con el artículo 771 del Estatuto Tributario.

1.1 En el presente caso, de una parte el fisco consideró como inexistentes los pasivos declarados por la suma de \$156'611.525, que según la demandante corresponden a la cesión de unas deudas asumidas por ella.

La sociedad SOS EMPLEADOS S.A.³ para demostrar los pasivos correspondientes a las obligaciones que asumió en reemplazo del deudor original Ayuda Integral Ltda., aportó inicialmente las cartas de los acreedores fechadas el 14 de julio de 2000 y que en todos los casos señalan lo siguiente:

"Habida cuenta de las necesidades de fondos que tiene S.O.S. Empleados Ltda. como consecuencia de la fusión que se llevó a cabo con Monsalve Mosquera Asesores, con la presente autorizo el traslado de la deuda por valor de (...) que tiene Ayuda Integral Ltda. conmigo a S.O.S. Empleados Ltda. a partir de Julio 1 de 2000." (Sic) (Fls. 91 a 104)

En respuesta al requerimiento especial se aportó la certificación del revisor fiscal de la demandante en la cual señala que:

"(...) la sociedad S.O.S. Empleados Ltda. Asumió pasivos con terceros que estaban a cargo de la sociedad Ayuda Integral Ltda. En cuantía de Doscientos sesenta y tres millones ciento cuarenta y un mil diecinueve pesos moneda corriente (\$263'141.019), transacción que se realizó el día 1 de julio de 2000 y cuya suma total se contabilizó como una cuenta por cobrar a la sociedad Ayuda Integral Ltda. Y con crédito a las cuentas de Obligaciones con particulares (\$168'341.019) y obligaciones con socios (\$94'800.000). Esta cesión de pasivos se encuentra respaldada con los documentos de orden interno (AJ-02) y de orden externo con la carta del acreedor autorizando la cesión del pasivo.

Que igualmente se encontró que el día 1° de diciembre de 2000 la sociedad S.O.S. Empleados Ltda. devolvió pasivos a Ayuda Integral Ltda. en cuantía de (\$100'400.000), los cuales fueron contabilizados con crédito a la cuenta por cobrar de Ayuda Integral Ltda. y débito a la cuenta de obligaciones con particulares mediante nota interna (AJ-03) y de orden externo la carta del acreedor autorizando la cesión del pasivo; con lo cual la cesión neta de pasivos durante el año 2000 fueron realmente de (\$162'741.019)

Que dentro de esta misma transacción entre las sociedades S.O.S. Empleados Ltda. y Ayuda Integral Ltda. se encontró que la sociedad Ayuda Integral Ltda. disminuyó su cuenta por cobrar registrada en la contabilidad de la sociedad S.O.S. Empleados Ltda. Con abonos netos efectuados mediante traslados de fondos a esta última sociedad en cuantía de (\$105'466.262), con lo cual el saldo original de la cuenta por cobrar a Ayuda Integral Ltda. Por concepto de cesión de pasivos terminó al cierre del año 2000 con un saldo de (\$57'274.757)" (Fls 1817 y 1818)

Para la Sala, esta certificación no permite determinar cuál era el monto del pasivo a cargo de la sociedad a 31 de diciembre de 2000, porque no lo informa, sino que se refiere al saldo de la cuenta por cobrar (activo) con la sociedad Ayuda Integral Ltda., por lo que no hay una prueba contable en la que conste el registro de las deudas en debida forma. Las cartas de los acreedores tampoco logran este objetivo, pues en ellas se indican los saldos cedidos al 1 de julio de 2000, sin que sea posible determinar el monto al finalizar el periodo gravable. En la mayoría de los casos no aparecen en el expediente recibos de caja o algún otro documento idóneo en el que se precise la obligación según su origen y naturaleza ni en el que conste su registro en la contabilidad de acuerdo con las exigencias legales.

En respuesta al requerimiento especial la demandante aportó copia simple de varios pagarés suscritos el 1 de julio de 2000 por el representante legal de SOS Empleados Ltda. y a favor de los acreedores de Ayuda Integral Ltda., los mismos que habían autorizado la cesión de créditos entre las dos empresas.

Para la Sala estos documentos no demuestran la realidad de los pasivos que según la sociedad fueron asumidos por ella, porque no demuestran el origen de las obligaciones que inicialmente estaban a cargo de Ayuda Integral Ltda., sino que pretenden soportar nuevas obligaciones, no las que fueron cedidas.

Cabe advertir que tampoco se justificaron debidamente en el proceso las razones por las cuales la sociedad actora asumió los pasivos de Ayuda Integral Ltda., sin que sean suficientes las afirmaciones en el sentido que la empresa que tenga mayor liquidez se hace cargo de las obligaciones de la otra.

En consecuencia, no se demostraron los pasivos por \$156'611.525, que según la demandante correspondían a la cesión de deudas, porque no están respaldadas en una prueba contable, ni por soportes que justifiquen su registro como una obligación de la sociedad contraída en desarrollo de su actividad y que permitan establecer su procedencia, vigencia y cuantía al final del periodo gravable.

1.2 También se rechazaron pasivos en la suma de \$186'486.021 que sumados a los analizados anteriormente dan un total de \$343'097.543 que fueron desconocidos por el fisco. En este caso también se consideró que no estaban debidamente soportados.

La sociedad en su apelación manifiesta que en el expediente obran recibos y comprobantes de egreso que acreditan el ingreso a caja del dinero y dejan constancia que corresponden a pasivos.

Cabe anotar que ni en la demanda o en alguno de los escritos posteriores presentados ante la jurisdicción, la sociedad detalló las deudas que pretende hacer valer, ni especificó frente a cada una de ellas cuáles son los documentos que las soportan.

Observa la Sala que no hay una certificación del revisor fiscal que constate que dichos pasivos fueron contabilizados en debida forma. En el acta de verificación levantada por los funcionarios comisionados para el efecto se recolectaron los movimientos de los pasivos declarados (fls. 84 a 90), los cuales no están debidamente soportados, pues los documentos aportados no están completos.

A modo de ejemplo, en el caso del pasivo con Raúl J. Barake Zableh (a su vez representante legal de la demandante), aparecen en la relación aportada varios préstamos realizados en el 2000 a S.OS. Empleados, así: El 13 de abril (\$14'000.000), el 11 de mayo (\$13'000.000 y \$14'000.000), el 21 de junio (\$12'000.000), el 30 de junio (\$8'000.000) y el 23 de octubre de 2000 (\$4'126.490) (Fl. 90). Sin embargo, sólo se aportó un pagaré por valor de \$14'000.000 del 13 de abril de 2000 (Fls. 1932 y 1933) y dos recibos de caja del 30 de junio y del 23 de octubre (Fls 470 y 471). En la relación se registran abonos a estos préstamos citando diez comprobantes de egreso, que no están en el expediente.

Esta misma situación se presenta en todos los demás casos, lo que lleva a concluir que no se demostró que los pasivos estén respaldados por documentos idóneos, que lleven al convencimiento de la realidad de las deudas y que tengan el lleno de todas las formalidades exigidas para su registro contable.

En consecuencia, el cargo no está llamado a prosperar y se confirmará la providencia de primera instancia en cuanto rechazó los pasivos declarados en la suma de \$343'098.000.

2. Desconocimiento de Costos y Deducciones por Pagos Laborales.

La Administración Tributaria desconoció de los renglones 37 y 40 de la declaración, las sumas de \$186'447.152 y \$7'002.891 respectivamente, por concepto de costos y deducciones por pagos laborales. Lo anterior, porque no se cancelaron los aportes parafiscales, sobre dichos valores, los cuales fueron excluidos del cálculo de la base de los aportes por corresponder a descansos remunerados, vacaciones.

La sociedad alega que no era procedente exigir este pago, porque la compensación monetaria de las vacaciones no constituye salario y por tanto no hay obligación de cancelar aportes parafiscales sobre ella.

Para resolver este cargo debe tenerse en cuenta el artículo 108 del Estatuto Tributario, el cual dispone:

“ARTÍCULO 108. Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, al Instituto de Seguros Sociales, ISS, y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

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

El 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 (...)”

Esta Corporación ha señalado al respecto que de acuerdo con 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 según el 128 ibídem, no son salario 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.⁴

En relación con las vacaciones esta Corporación señaló que *“si bien se entiende que no es salario, porque no se trata de una retribución del servicio, sino de un descanso remunerado, (...) no por ello deben excluirse de la base de liquidación de los aportes al SENA, por cuanto a términos del artículo 17 de la Ley 21 de 1982, se entiende por nómina mensual de salarios la totalidad de los pagos hechos por conceptos de los diferentes elementos integrantes del salario o en los términos de la ley laboral, cualquiera que sea su denominación y además los verificados por descansos remunerados de ley y convencionales o contractuales”*.

Ahora bien, en cuanto a si las vacaciones compensadas en dinero a los trabajadores en misión de una Empresa de Servicios Temporales, constituyen base para liquidar los aportes, que es lo que se discute en el presente caso, la Sala se pronunció en los siguientes términos:

“La característica fundamental y esencial de esta clase de empresas de servicios temporales, es que cuentan con trabajadores en misión quienes cumplen con la labor para la cual una empresa diferente contrata los servicios de esta clase de entes.

Dichos trabajadores en misión, según las normas mencionadas tienen derecho a:

a) Un salario ordinario equivalente al de los trabajadores de la usuaria que desempeñen la misma actividad, aplicando para el efecto las escalas de antigüedad vigente en la empresa.

b) Gozar de los beneficios que el usuario tenga establecidos para sus trabajadores en el lugar de trabajo, en materia de transporte, alimentación y recreación.

c) Compensación monetaria por vacaciones y prima de servicios proporcional al tiempo laborado cualquiera que éste sea.

d) En lo pertinente se les aplicará lo dispuesto en el Código Sustantivo del Trabajo y demás normas del Régimen Laboral.

Según lo anterior, a juicio de la Sala no puede considerarse que la compensación en dinero de las vacaciones de los trabajadores en misión corresponda a una indemnización. Su satisfacción atiende, no por la existencia de un perjuicio o daño, sino por la naturaleza misma de temporal del empleo y está consagrada como un derecho para esta clase de trabajadores, como es un derecho para los trabajadores de planta, disfrutar de las vacaciones anuales remuneradas.

De otra parte, el pago de las vacaciones que no son disfrutadas en tiempo en virtud del contrato de trabajo cuyo objeto es la prestación de servicios temporales, tampoco puede considerarse como un pago ocasional o por mera liberalidad del empleador, toda vez que la naturaleza misma de temporal, excluye la posibilidad de que el empleador pueda escoger entre una u otra opción. (...)

Las vacaciones no pueden ser compensadas en dinero, salvo, el caso en que el contrato de trabajo termine sin que el trabajador haya disfrutado de sus vacaciones, como el caso de los trabajadores en misión, evento en el cual habrá lugar a su compensación en dinero por el año de servicios cumplido y en proporción por fracción de año, siempre que el contrato sea superior a 3 meses.

Por lo anteriormente expuesto, no pueden aceptarse los argumentos del apelante en el sentido de que como el pago en dinero de las vacaciones, de acuerdo con el artículo 189 del Código Sustantivo del Trabajo, tiene naturaleza indemnizatoria, está excluido de la base de los aportes en mención, toda vez que, en el mencionado artículo, no se le atribuye tal carácter a las vacaciones pagadas en dinero, y como quedó expuesto, la compensación se trata de un derecho legal de los trabajadores en misión de esta clase de empresas de servicios temporales.”⁵

En conclusión, la compensación monetaria de las vacaciones hace parte de la base para el cálculo de los aportes parafiscales y dado que sobre dicha suma no se acreditó su pago, es improcedente su deducción, por disposición expresa del artículo 108 del Estatuto Tributario. En consecuencia este cargo tampoco está llamado a prosperar y deberá confirmarse la sentencia impugnada.

3. Deducción por Honorarios y Comisiones

La Administración desconoció los pagos por honorarios y comisiones que la demandante alegó haber pagado a su proveedora Martha Elisa Monsalve Cuellar, por cuanto no se aportó la factura que los soporte, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

La sociedad actora considera que con ello se viola el derecho de defensa y la primacía de lo material sobre lo formal, porque la responsabilidad por la no expedición de factura por parte de un proveedor no puede trasladarse al comprador.

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario, que sirvió de fundamento para la actuación administrativa dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618* del estatuto tributario.*

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del estatuto tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

PARÁGRAFO. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del estatuto tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.

Esta disposición es concordante con el artículo 618 del Estatuto Tributario, el cual establece la obligación a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

Por tanto, contrario a lo señalado por la parte actora, independientemente de las sanciones que deban imponerse al proveedor por el incumplimiento de este deber legal, es responsabilidad del comprador exigir la factura o documento equivalente correspondiente, incluyendo el que expide el mismo adquirente de los bienes o servicios cuando realiza operaciones con no obligados a facturar.⁶

La norma transcrita fue objeto de demanda ante la Corte Constitucional, que la declaró exequible entre otras razones por las siguientes:

“La Corte considera que dicha exigencia no se refleja como irrazonable, precisamente por materializar un deber constitucional y corresponder a un mínimo de diligencia en las actividades propias del tráfico mercantil. En este sentido, resulta claro que la norma acusada no pretende que el adquirente de bienes y servicios deba responder por la conducta negligente de un tercero —el obligado a expedir la factura—, sino más bien que asuma su propia responsabilidad como persona que a participar en la operación económica tiene la obligación de exigir la factura o documento equivalente, coadyuvando de esta forma con el ejercicio de las tareas asignadas a las autoridades competentes en el control a la evasión. Debe aclarar sin embargo la Corte, que si quien desea aplicar costos o deducciones en el impuesto sobre la renta ha extraviado la factura o el documento equivalente tiene el derecho a solicitar su copia a quien lo expidió, previa denuncia de la pérdida del documento original y con sujeción a los requisitos que la ley exija para cada caso e igualmente a solicitar a quien la expide la corrección de los datos que en ella erróneamente se hubieren consignado.

Con la misma óptica, tampoco puede juzgarse como desproporcionada la exigencia de que la factura o el documento equivalente, para la procedencia de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, deba reunir ciertos requisitos mínimos tales como los consagrados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del mismo estatuto y solo los de los literales b), d) e) y g) de la misma norma para los documentos equivalentes, relacionados con los apellidos y nombres o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio y del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado, la fecha de su expedición, la descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados, el valor total de la operación, y el número correspondiente aunque no sea consecutivo según así lo establece el parágrafo del artículo 771-2 estatuto tributario en estudio, al disponer que en cuanto al requisito del literal d) del artículo 617 estatuto tributario, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración, dado que según la reforma que a dicho artículo ya le había introducido la Ley 223 de 1995 ese artículo quedó consagrado entre los requisitos que debe contener la factura el del literal d) consistente en llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta, pues ellos se refieren a elementos básicos, los cuales, según lo ha expresado la Corte son indispensables para determinar las partes de la obligación tributaria, el objeto sobre el que recae el gravamen, o la aplicación de ciertos beneficios contemplados por la ley.

Mas sin embargo, para la aplicación de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, es preciso tener en cuenta que la constatación del exacto cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo en estudio no corresponde al consumidor del bien o servicio, y por lo tanto, no puede quedar imposibilitado por tal circunstancia para tenerlos en cuenta al momento de liquidar el impuesto respectivo, pues la exigencia de su cumplimiento no puede ser atribuida a quien esta en imposibilidad de conocer datos que solo conciernen a quien la expide.”⁷⁷

De acuerdo con todo lo expuesto, existe una tarifa legal para la comprobación de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, que implica que quien los pretenda hacer valer sólo podrá probarlos aportando la factura o el documento equivalente, sin que sea admisible otro medio de prueba.

Lo anterior no implica que se le dé prelación a lo sustancial sobre lo formal, pues como señaló la Corte Constitucional “*siendo la factura una exigencia importante en el modelo de hacienda pública diseñado por el legislador y compatible con el ordenamiento constitucional, su trascendencia va más allá del ámbito meramente formal para constituirse en presupuesto mismo para la configuración de un derecho sustancial. No es la simple transacción la que configura el derecho a registrar los costos, deducciones e impuestos descontables, sino el hecho de haberla realizado dentro del marco de la ley y bajo las formalidades por ella exigidas, las cuales, como se ha visto, resultan plenamente legítimas a la luz de la Carta Política.*”⁷⁸

Toda vez que en el presente caso, no se aportó la factura o documento equivalente que soporte las deducciones por honorarios y comisiones canceladas a la señora Martha Elisa Monsalve Cuellar, no procede su aceptación y por tanto se confirmará en este aspecto la sentencia recurrida, ya que este cargo no está llamado a prosperar.

4. Intereses y demás Gastos Financieros.

La DIAN desconoció por concepto de intereses pagados, aquellos que corresponden a los pasivos rechazados a los que se hizo alusión anteriormente.

El apelante hace depender la procedencia de la deducción, conforme a la aceptación de los pasivos, considera que el pago de los intereses es inherente a la cesión de pasivos.

En este punto, la Sala desconocerá también la deducción por intereses pagados, toda vez que se basan en deudas cuya realidad no fue demostrada, para lo cual se remite a lo expuesto anteriormente para confirmar el rechazo de los pasivos declarados. El cargo no prospera.

5. Otras Deducciones

El Fisco rechazó deducciones por arrendamientos, por “*trámites y licencias*” y pagos a Seguros del Estado, porque no hay documento que los soporte, ni la factura en los términos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Adicionalmente desconoció otros gastos a Colpatria por seguros médicos, dado que no se demostró la relación de causalidad con la actividad productora de renta, de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

El Tribunal mantuvo el rechazo de estas deducciones, por lo que la demandante en su apelación alega que existe una cuenta de cobro, contratos de arrendamiento y soportes internos y externos, así como la certificación del revisor fiscal. Además que el contrato de arrendamiento es consensual, por tanto se puede probar por cualquiera de los medios indicados en la ley.

Para resolver este punto, la Sala advierte que el recurso de apelación únicamente pretende sustentar las glosas por arrendamientos, por lo que la Sala no se pronunciará sobre el desconocimiento de las deducciones por pagos a Seguros del Estado, Colpatria y por concepto de "trámites y licencias", toda vez que fueron aspectos no controvertidos en el recurso.

En relación con la deducción por arrendamientos, la Sala se remite a las consideraciones sobre la exigencia de factura o documento equivalente, que fueron expuestas anteriormente, cuando se resolvió el cargo contra el rechazo de deducciones por honorarios y comisiones.

En el caso concreto y frente a las pruebas invocadas por la apelante, se observa que el certificado de revisor fiscal remitido en respuesta al requerimiento especial señala lo siguiente, en relación con los arrendamientos:

"Que los valores cancelados por concepto de arrendamiento al señor Alfredo Motta Venegas, contabilizados en la cuenta 512010 por la suma de Tres millones novecientos mil pesos moneda corriente (\$3'900.000), se determinó que se encuentran debidamente soportados y tienen relación de causalidad por que coincide con la oficina principal donde se desarrollo la actividad de la empresa. La casa donde funciona la oficina principal de la sociedad es de propiedad de dos personas: el señor Raúl José Barake Zableh y Alfredo Motta Venegas."(Fl. 1816)

Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico.

Para la Sala, estos requisitos no se encuentran en la certificación aportada, pues no permite demostrar los hechos que pretenden probarse, ni indica cuáles son los soportes que sustentan las afirmaciones que allí se hacen.

Los contratos de arrendamiento tampoco son suficientes para acreditar la realidad de los gastos invocados, porque en uno de ellos consta la relación entre personas distintas al demandante, pues lo suscriben Inversiones GMC y Ayuda Integral Ltda. (Fl. 211).

En relación con el contrato de arrendamiento suscrito entre la demandante e Inversiones Minerva, sólo se presenta como prueba de los gastos una cuenta de cobro que presenta el señor Marco Mejía Bacca por \$150.000. (Fl. 71)

Estos documentos son inconsistentes con la certificación del revisor fiscal, en la que se señalan beneficiarios y valores diferentes, por lo que no se demostraron los gastos declarados y en consecuencia se confirmará en ese aspecto la sentencia de primera instancia.

6. Sanción por Inexactitud.

En relación con la sanción por inexactitud, la sociedad apelante considera que no es procedente su imposición, porque existen diferencias de criterio y además las partidas rechazadas lo fueron por falta de requisitos de la prueba, pero no porque fuesen inexistentes.

En este punto, la Sala considera que en este caso existen deficiencias formales de la prueba. La falta de prueba o del cumplimiento de requisitos formales para acceder a ciertos derechos o beneficios de orden fiscal (costos, deducciones, pasivos etc.) no implican que el rubro sea inexistente o que provenga de operaciones simuladas o que se hubiese utilizado en la declaración datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados según voces del artículo 647 del Estatuto Tributario, por lo cual se considera pertinente levantar la sanción impuesta, por lo que se revocará la sentencia impugnada, únicamente en cuanto a este rubro.

En consecuencia el saldo a pagar a cargo de la sociedad demandante por el impuesto de renta del año 2000 se determinará como sigue, excluyendo la sanción por inexactitud de \$18'780.000:

| Renglones | | Valores Determinados |
|----------------------------|----|----------------------|
| Impuesto a cargo | FU | 173.274.000 |
| Total retenciones | GR | 159.403.000 |
| Más sanciones ⁹ | VS | 150.000 |
| Total Saldo a pagar | HA | 14.021.000 |

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

FALLA

REVÓCASE la Sentencia del 15 de marzo de 2006 proferida por el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.

DECLÁRESE la nulidad de la Resolución N° 300662003000014 del 12 de noviembre de 2003, que modificó la Liquidación de Revisión N° 300642002000202 del 17 de octubre de 2002, determinando oficialmente el impuesto de renta de la sociedad actora por el año gravable 2000, únicamente para excluir la sanción por inexactitud allí liquidada.

Como restablecimiento del derecho DECLÁRESE que el valor a pagar por el impuesto de renta del año 2000 de la sociedad actora es de \$14.021.000, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva.

NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda

RECONÓCESE personería a la abogada MARÍA HELENA CAVIEDES CAMARGO como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en los términos del poder adjunto.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase. Devuélvase al Tribunal de origen.

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

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTÍZ BARBOSA

RAÚL GIRALDO LONDOÑO

SECRETARIO

NOTAS DE PIE DE PÁGINA:

1 Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 3 de diciembre de 1999, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

2 Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de octubre de 2007, exp. 15723, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

3 La sociedad S.O.S. Empleados Limitada se transformó en sociedad anónima por escritura del 29 de junio de 2001. Es por ello que en las transcripciones relacionadas con el periodo gravable 2000 se refieren a ella como sociedad limitada.

4 Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 18 de octubre de 2007, exp. 14978, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

5 Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 12 de noviembre de 2003, exp. 13348, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

6 Artículo 3 del Decreto Reglamentario 3050 de 1997.

7 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-733 del 26 de agosto de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

8 *Ibidem*.

9 Corresponde al valor de la sanción por extemporaneidad determinada por el contribuyente en su declaración.

Fecha y hora de creación: 2024-09-30 16:25:06