

**ACUERDOS LABORALES – Sobre los pagos que no constituyen salario no hacen parte del la base para liquidar los aportes parafiscales / APORTES PARAFISCALES – Los pagos que no constituyen salario conforme al acuerdo entre empleadores y trabajadores no hacen parte de la base para liquidarlos / DEDUCCION POR SALARIOS – Para que proceda deben estar a paz y salvo por aportes parafiscales / CONTRATO LABORAL VERBAL – Tiene los mismos efectos del contrato de trabajo escrito**

A la luz del artículo 17 de la Ley 344 de 1996, los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993. Es por lo anterior y teniendo como soporte jurídico la norma en cita, que las partes deben disponer expresamente cuales factores salariales no constituyen salario, para efecto del pago de las prestaciones sociales y demás derechos laborales. Al tenor del artículo 108 del Estatuto Tributario, 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 periodo gravable. Los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituyen prueba de tales aportes. Estos pagos corresponden a los llamados aportes parafiscales, obligatorios para toda empresa o unidad productiva que tenga trabajadores vinculados mediante contrato y correspondientes al 9% de la nómina de acuerdo con las Leyes 21 de 1982 [art. 7, No. 4] y 89 de 1988. Los antecedentes administrativos dan cuenta que en el año 2000, la sociedad DORFAN S. A., contrató empleados por medio de contrato verbal, a través del cual acordaron la índole y el sitio en donde ha de realizarse el trabajo, el salario y la forma de la remuneración, así como los periodos que regulan. Este tipo de contratación tiene el mismo valor de los contratos escritos

**FUENTE FORMAL:** LEY 344 DE 1996 – ARTICULO 17 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108 / LEY 21 DE 1982 - ARTICULO 7 NUMERAL 4 / LEY 89 DE 1988

**LIMITACION A LA DEDUCCION POR APORTES PARAFISCALES – No se aplica a los pagos que no constituyen salario / PAGOS QUE NO CONSTITUYEN SALARIO – Son aquellos que son pagados de manera ocasional y por mera liberalidad por el empleador / BONIFICACIONES, AUXILIOS O PRIMAS EXTRALEGALES – Constituyen salario cuando no corresponde a una mera liberalidad / EMPLEADOR – Le corresponde demostrar el carácter de los pagos / CERTIFICADO DEL REVISOR FISCAL – Requisitos para que sea válido como prueba contable**

Los pagos provenientes de la relación laboral que no constituyen salario en los términos expuestos, no hacen parte de la base para determinar los aportes parafiscales y por tanto para ellos no es aplicable la limitación contenida en el artículo 108 del Estatuto Tributario, para que sean deducibles de la renta del contribuyente. Estas erogaciones son aquellas pagadas al trabajador de manera ocasional y por mera liberalidad del empleador; las que se dirigen al desempeño de las funciones del empleado, sin incrementar su patrimonio; las prestaciones sociales, y aquellos beneficios extralegales o pagos en especie en los que se haya pactado expresamente que no constituyen salario. En el presente caso, precisa el

actor que en los contratos laborales (verbales), se estipuló que la consecución de unos logros en ejecución del contrato de trabajo, permitiría al trabajador acceder a una bonificación, auxilios o primas extralegales una vez al año, que según el actor su causa era el mérito y rendimiento durante el año, lo que estimulaba al trabajador a prestar un excelente servicio. Explica también que estas erogaciones eran ocasionales por que se pagaban una sola vez al año y de mera liberalidad en la medida en que no existe ley que obligue a dicho pago. Se observa que se trata de unos pagos que retribuyen de manera directa el servicio prestado por el trabajador, por lo que no tienen una naturaleza diferente a la de salario. No constituye una mera liberalidad porque al haberlo acordado en el contrato verbal es ley para las partes y cumplidas las condiciones se convierte en obligatorio para el empleador e incluso puede ser reclamado judicialmente por el trabajador. Como ha señalado esta corporación, le corresponde al demandante la carga de demostrar el carácter de los pagos que no constituyen salario. Lo anterior porque si bien dentro del proceso de determinación del tributo el fisco tiene la carga de desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones, de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, este es uno de los hechos para los que la ley solicita del contribuyente una comprobación especial, como quiera que el artículo 108 ib. exige para la deducibilidad de los pagos laborales, que el empleador demuestre estar a paz y salvo por aportes parafiscales, lo que incluye acreditar también que los pagos no constituyen base de dichos aportes, en virtud de lo dispuesto por el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil. Con el objeto de obtener el reconocimiento de la deducción de los alegados pagos, el demandante argumenta que el certificado del revisor fiscal es prueba suficiente según el artículo 777 del Estatuto Tributario; observa la Sala que acorde con la norma invocada, si bien existe la certeza de quién elaboró y suscribió el documento, no es suficiente para demostrar la ocurrencia del hecho que se desea probar. Esta Corporación ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable debe llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción 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. Al respecto se advierte, que la certificación que obra en el cuaderno de antecedentes no demuestra que los pagos alegados correspondan a pagos no salariales, por no llevar al convencimiento de tal hecho.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 177 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 777

**SALARIO INTEGRAL – En éste el porcentaje del factor prestacional pactado no se entiende incorporado / SALARIO INTEGRAL - No puede ser inferior a 10 salarios mínimos mensuales más el factor prestacional que no debe ser inferior al 30% de aquella cuantía / BASE DEL SALARIO INTEGRAL PARA LIQUIDAR APORTES - Se calcula dividiendo por 1.3 el total del salario integral incluyendo su factor prestacional INTERPRETACION LEGISLATIVA CON AUTORIDAD – Es hacia futuro**

El salario integral no puede ser inferior a diez (10) salarios mínimos legales mensuales, más el factor prestacional, que no puede ser inferior al 30% de dicha cuantía. En consecuencia el salario integral corresponde al 100% de sueldos, más el 30% de factor prestacional de la empresa, lo que arroja un porcentaje de 130%. Esto implica que el porcentaje del factor prestacional pactado no se entiende incorporado en el salario integral igualmente acordado. En este sentido, la Sala no

comparte la forma como determina el actor el factor prestacional, habida cuenta que este no se encuentra incorporado al salario, por lo que no es posible multiplicar el valor total por el 30% y después disminuir este valor para hallar la base del pago de los aportes parafiscales. De otra parte, afirma el demandante, que se le debe dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, al respecto se precisa que no se presenta el fenómeno jurídico de la retroactividad de la Ley, pues los efectos de la interpretación legislativa con autoridad es hacia el futuro y la vigencia investigada es el año 2000, es decir anterior a la Ley 789 de 2002, razón por lo cual no es posible dar aplicación a lo solicitado por el demandante.

**FUENTE FORMAL: CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO – ARTICULO 132**

**PAGOS A TERCEROS PARA LA PRESTACION DE SERVICIOS O ADQUISICION DE BIENES A EMPLEADOS – No son deducibles porque no están dentro de la actividad productora de renta / DEDUCCION – Debe probarse la calidad de gasto necesario dentro de la actividad productora de renta / GASTOS MEDICOS Y DROGAS BONIFICACION POR MUERTE A LA ESPOSA DE UN TRABAJADOR GASTOS DE FIESTA DE NAVIDAD, AFILIACIONES Y SOSTENIMIENTO LIBROS Y SUSCRIPCIONES MUSICA AMBIENTAL – No son deducibles porque no son erogaciones que se incorporan directamente a la actividad productora de renta ni pueden ser considerados como costos necesarios para la producción del ingreso del contribuyente**

La Sala advierte que los pagos que realice el contribuyente a favor de terceros, para la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados a sus empleados y la familia de éstos últimos, constituyen pagos que debe asumir la empresa dado que no son necesarios dentro de la actividad productora de renta. Conforme con lo expuesto, la Sala precisa que, en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denunciado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias. En este caso debe mantenerse el rechazo por cuanto el requisito principal que no se ha demostrado desde la discusión administrativa es no haberse probado la calidad de gasto necesario dentro de la actividad productora de renta de las erogaciones, esto es que constituya una expensa necesaria para producir la renta y que la misma erogación corresponda al concepto de gasto normalmente acostumbrado dentro de la actividad propia de la contribuyente generadora de los ingresos.

**SANCION POR INEXACTITUD – Debe levantarse cuando existe diferencia de criterios**

De la actuación surtida en sede administrativa y ante esta jurisdicción, considera la Sala que procede el levantamiento de la sanción respecto al rechazo de la deducción por pagos no constitutivos de salario y de la deducción por diferencias en la base para el cálculo de los aportes parafiscales del salario integral, al presentarse una diferencia de criterios en torno al derecho aplicable, pues mientras el demandante ha sostenido que es la Ley la que permite que el patrono y sus trabajadores mediante acuerdos o contratos, pacten cuales pagos de los señalados en el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo no son constitutivos de salario, la Administración ha considerado con base en la misma disposición que tales pagos son salarios porque debe haberse dispuesto expresamente, acordado

convencional o contractualmente u otorgado en forma extralegal, es decir, el debate se concretó en la interpretación y alcance del artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo. Igual situación se presentó en la aplicación del artículo 18 de la Ley 50 de 1990, por medio del cual se modificó el artículo 132 del mismo Código, a tal punto que el legislador tuvo que interpretar con autoridad con la expedición de la Ley 789 de 2002, habida cuenta que la ley generaba confusión.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTIUCLO 647

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente:** CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., siete (07) de octubre de dos mil diez (2010)

**Radicación número:** 25000-23-27-000-2005-00309-01(16951)

**Actor:** DORFAN S.A.

**Demandado:** DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

#### **FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del veintiuno (21) de septiembre de dos mil siete (2007) proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta – Subsección “B”, que dispuso:

**PRIMERO:** (sic) *Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de revisión No. 310642004000055 del 18 de marzo de 2004, expedida por la División de Liquidación, de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, y de la Resolución No. 310662004000053 del 2 de noviembre de 2004, expedida por la División Jurídica de la misma Administración.*

**SEGUNDO:** *Devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen.*

**TERCERO:** *Archívese el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previstas las desanotaciones de rigor.*

#### **ANTECEDENTES**

El 6 de abril de 2001, la sociedad DORFAN S.A. NIT. 860.030.839-0 presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000, en la que liquidó un saldo a favor de *ciento nueve millones doscientos setenta y ocho mil pesos* (\$ 109.278.000).

Posteriormente, el contribuyente presenta dos declaraciones de corrección a la declaración inicial del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, así:

1°. No. 9000000472650 de fecha 13 de julio de 2001 disminuyendo el saldo a favor en la suma de \$ 108.394.000.

2°. No. 9000000516296 de fecha 7 de septiembre de 2001 disminuyendo el saldo a favor en la suma de 108.225.000.

El 10 de julio de 2003 la División de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Santafé de Bogotá profiere el requerimiento especial No. 310632003000153, a la sociedad DORFAN S.A. planteando modificaciones al renglón 30 CV “costos de venta”, al renglón 40 DC “salario y prestaciones”, al renglón 45 CX “otras deducciones” de la declaración privada y la sanción por inexactitud. A este requerimiento, contestó el actor de manera oportuna dando respuesta a cada una de las modificaciones planteadas.

Con base en la respuesta suministrada por la sociedad, y la información obtenida en el desarrollo de la investigación; la jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Santafé de Bogotá, profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000055 de 18 de marzo de 2004, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, rechazó los pagos por concepto de primas extralegales, auxilios y bonificaciones, y determinó que las erogaciones por concepto de fiesta de navidad, gastos de personal, música ambiental, bonificación por muerte a la esposa de un trabajador, gastos médicos y drogas, libros, suscripciones y afiliaciones, contribución a la Superintendencia de Sociedades; no cumplían los requisitos para ser tratados como deducciones; y en relación con el salario integral no se efectuaron los pagos de los aportes parafiscales, e impuso sanción por inexactitud.

Impugnada la anterior actuación el actor interpuso recurso de reconsideración, el 21 de mayo de 2004, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 310662004000053 del 2 de noviembre de 2004, actuación que fue confirmada por la División Jurídica.

## **LA DEMANDA**

La sociedad DORFAN S.A. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000055 del 18 de marzo de 2004 y la Resolución No. 310662004000053 del 2 de noviembre de 2004 que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho, pide se declare que la sociedad DORFAN S.A., no está obligada a pagar suma alguna superior a la determinada en su declaración privada.

Estimó como violados los artículos 108 del Estatuto Tributario y 17 de la Ley 344 de 1996, y el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo. Como concepto de violación, expuso en síntesis:

Señala que la ley laboral define qué se considera salario, así como también define qué pagos efectuados a los trabajadores por sus patrones no son constitutivos de salario, como expresamente lo hace el artículo 127 y 128 del Código Sustantivo de Trabajo.

Con relación al artículo 128 del código en cita, anota que es la Ley y no la sola iniciativa o voluntad de patronos y trabajadores la que permite o autoriza que éstos dispongan expresamente, mediante acuerdos o contratos, cuáles pagos de los señalados por éste artículo, no son constitutivos de salario.

Discute que examinado el mismo artículo, no puede como se afirma en el acto administrativo impugnado, considerarse que los pagos constitutivos de costos directos e indirectos en cuantía de \$ 90.888.126 son salario, por cuanto supuestamente son habituales, y mucho menos con base en el argumento de que los convenios contractuales no son oponibles al fisco, ya que la naturaleza salarial está determinada por la Ley.

Es así como tratándose de pagos que por acuerdo entre patronos y trabajadores no se consideran salario, no son los particulares quienes exclusivamente por su voluntad cambian la naturaleza de tales pagos, en la medida en que dicho cambio está claramente autorizado por la Ley, al referirse a los pagos sobre los cuales puede existir acuerdo contractual, y dispone que estos pueden ser habituales u ocasionales, de tal suerte que la habitualidad, si ella existiera, no impediría el acuerdo efectuado según la ley.

En cuanto a la existencia de contratos entre patronos y trabajadores, manifiesta que en el memorial del recurso de reconsideración se expresó que si legalmente el contrato de trabajo puede ser consensual, es decir, que no necesita estar consignado en documento alguno, es apenas lógico que los acuerdos convencionales o contractuales tampoco requieren de contrato escrito y que por ello pueden demostrarse por otros medios probatorios idóneos.

Advierte que el revisor fiscal certificó que la sociedad utilizó con todos sus empleados el mismo criterio relacionado con los pagos no constitutivos de salario, que la totalidad de los comprobantes de pagos en los cuales constan los convenios o acuerdos emitidos por la sociedad, se encuentran firmados por todos y cada uno de los empleados, siendo estos desconocidos por la Administración Tributaria, con el argumento de que no están soportados.

Adicionalmente manifiesta, que el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, expresa:

*“ Por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993”*

Lo que demuestra, que sobre los pagos referidos, no existía la obligación de pagar las contribuciones parafiscales, razón mas para señalar que es abiertamente ilegal rechazar esos pagos con fundamento en que tales contribuciones no fueron canceladas.

**1°. Rechazo de bonificaciones, auxilios o primas extralegales por \$ 23.161.459.-**

En relación con este rechazo, afirma que la Administración Tributaria se basa en que no se trató de bonificaciones ocasionales, por lo cual se debieron cancelar las contribuciones parafiscales.

Cita que la sociedad presentó como prueba varios comprobantes de pago, autenticados por notario, en los que no solamente se dejó constancia de que se trató de bonificaciones ocasionales, sino además, que su causa fue el mérito y rendimiento del trabajador beneficiado durante el año, pago que no solo es ocasional, porque se paga por una sola vez en el año, sino que también es de mera liberalidad, en la medida en que no hay Ley que obligue a dicho pago.

## **2°. Rechazo de deducciones por \$ 14.140.000 por diferencia en la base para el cálculo de los aportes parafiscales del salario integral.-**

Dice que esta deducción por valor de \$ 14.140.000 corresponde a la diferencia entre el salario integral que se tomó como base para liquidar las contribuciones parafiscales, y las que según la Administración debió tomarse. Estima que ha surgido una discusión por falta de claridad en la norma que lo regula, artículo 18 de la Ley 50 de 1990, que dice en su numeral 3° que *“...el salario integral no estará exento de las cotizaciones a la seguridad social...pero que en el caso de estas tres entidades, los aportes se disminuirán en un treinta por ciento”*. Dando lugar a diferentes interpretaciones.

## **3°.Rechazo de la suma de \$ 14.852.398 de ventas incluido en el renglón 30 CV de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2000.-**

Considera que este rechazo se fundamenta en el artículo 107 del Estatuto Tributario, porque a discreción de la Administración, dichas erogaciones, integrada entre otras por bonificaciones por muerte a la esposa de un trabajador, fiesta de navidad, gastos médicos y medicinas para empleados fueron gastos no necesarios y sin relación de causalidad.

La actora, sostiene que estas erogaciones fueron permitidas para el bienestar de los trabajadores, en su tranquilidad y buen ánimo en el desarrollo de sus funciones. Así mismo indica que esta es una práctica acostumbrada en el comercio en general.

## **4°. Rechazo de otras deducciones incluidas en el renglón 45 CK en cuantía de \$ 20.411.137.-**

Sostiene, que la cantidad referida es por fiesta de navidad, contribuciones, afiliaciones y sostenimiento, libros y suscripciones y música ambiental que contribuyen al bienestar y tranquilidad en un ambiente agradable.

Sobre estos gastos, manifiesta, que son expensas que comercialmente resultan indispensables y generalizadas en todas las actividades productoras de renta según lo dispone el artículo 107 del Estatuto Tributario, por lo que es necesario que se mida con criterio comercial.

## **5°. Rechazo de la contribución a la Superintendencia de Sociedades.-**

Considera que la Administración Tributaria no puede rechazar este pago, ya que es un gasto necesario establecido por el artículo 88 de la Ley 222 de 1995, para la existencia misma de las sociedades sujetas a la vigilancia y control de la Superintendencia de Sociedades.

## **6°. Sanción por inexactitud, violación del artículo 647 del Estatuto Tributario.-**

Argumenta, que los rechazos efectuados en la liquidación oficial de revisión son como consecuencia de una diferencia de criterio en la interpretación del derecho aplicable, ya que no hubo omisión de gastos, ni declaración de gastos inexistentes, ni se presentó ningún hecho sancionable, de los enumerados en el artículo 647 del ordenamiento tributario.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

A través de su escrito de contestación la apoderada de la DIAN, manifestó su oposición frente a las pretensiones de la demanda.

Precisa que del análisis del contenido de las normas señaladas por la actora, claramente se define que constituye salario y que no lo es, de lo cual se puede concluir que la actuación de la Administración se ajusta a las previsiones de la misma, ya que el contribuyente no incluyó los valores correspondientes a primas extralegales, auxilios y bonificaciones en la base para liquidar los aportes parafiscales.

Afirma, que no existía prueba para soportar que los pagos se hubieran recibido de manera ocasional o por mera liberalidad, lo que produjo el rechazo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 del Estatuto Tributario, así mismo, el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo exige que las partes *“hayan dispuesto expresamente”, “acordado convencional o contractualmente u otorgado en forma extralegal”* que no constituye salario debidamente probado.

Respecto a las bonificaciones, indica el mismo artículo, que los pagos no constitutivos de salario son taxativos y en consecuencia como en ellos no se excluyen las bonificaciones, independientemente de que sean ocasionales o permanentes, no son deducibles de la base de los aportes.

Anota que según la liquidación de los aportes efectuada por el SENA, las bonificaciones pagadas por la sociedad contribuyente a sus trabajadores son habituales, correspondiéndole la carga probatoria a la actora, para desvirtuarlo, cosa que no hizo, y por consiguiente esas bonificaciones hacen parte del salario y por ende deben ser incluidas en la base para liquidar los aportes.

Considera que del contenido de los documentos aportados por la actora con ocasión del recurso de reconsideración no se puede deducir tal circunstancia ya que en los mismos no se identifica la fecha, condiciones, consentimiento de las dos partes, como tampoco se demuestra la ocasionalidad o mera liberalidad con la simple anotación efectuada a máquina en los comprobantes, toda vez que la convención sobre el hecho de lo habitual u ocasional debe provenir de un estudio de lo recibido por cada trabajador. Igualmente tampoco se identifica que los pagos registrados en dichos comprobantes se hayan realizado por los conceptos de bonificaciones, auxilios o primas extralegales, ya que los códigos que identifican los pagos son de distinta naturaleza, lo que desvirtúa la afirmación frente a la existencia del convenio y de los pagos a que se refieren los citados comprobantes.

Frente al rechazo del valor correspondiente a la diferencia entre la base tomada por la empresa y la base legal del cálculo del salario integral sobre el cual no se realizó pago de aportes parafiscales, anota que la sociedad contribuyente realizó el cálculo multiplicando por el 30% y la Administración dividiendo lo pagado por 1.30, de acuerdo con lo previsto en el artículo 132 del Código Sustantivo de Trabajo y la interpretación de que trata el artículo 49 de la ley 789 de 2002.

Por otra parte, señala la Administración que a los costos invocados por el actor, le es exigible el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, relacionados, con la necesidad y la causalidad con el ingreso, de lo que se concluye que no se cumplen estos requisitos con la actividad productora de renta de dicha sociedad.

Para concluir cita, la sentencia del Consejo de Estado de fecha 21 de agosto de 1998, expediente No. 8906, para afirmar que las deducciones son todos aquellos gastos autorizados legalmente y que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que los pagos efectuados por los conceptos de fiestas de navidad, afiliaciones y sostenimiento de libros, contribuciones, la contribución para cubrir los gastos que ocasione el funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades y demás no constituyen un gasto o expensa necesaria para producir la renta, pues no guarda relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad de la sociedad.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal accedió parcialmente las pretensiones de la demanda en lo que respecta a la aceptación de la deducción del valor pagado por concepto de contribución a la Superintendencia de Sociedades y la disminución proporcional de la sanción por inexactitud.

Respecto a los pagos por bonificaciones, auxilios o primas extralegales realizados por el contribuyente, consideró que los comprobantes de pago aportados no son suficientes para establecer que dichos pagos no constituirían salario, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo, ya que no existe soporte que acredite el acuerdo expreso entre el trabajador y el empleador sobre qué conceptos no constituyen salario dentro de la relación laboral.

Por lo anterior, señaló que era procedente la exigencia hecha por la Administración Tributaria, frente a la necesidad de sustentar el monto a deducir con el pago efectivo de los aportes parafiscales.

Sobre el rechazo del valor correspondiente a la diferencia entre la base tomada por la actora y la base legal del cálculo del salario integral sobre el cual no se realizó el pago de aportes parafiscales, precisó, que el monto del factor prestacional que queda exento del pago de impuestos se determina tal como lo señaló la Administración, toda vez que el salario integral está integrado por dos factores, el salarial más el 30% del prestacional, lo cual implica que el porcentaje del factor prestacional no se entiende incorporado en el salario integral acordado como lo aduce la actora sino que es adicional al mismo.

En lo que respecta a los gastos de personal, gastos médicos y drogas, bonificaciones por muerte a la esposa de un trabajador, gastos de fiesta de navidad, afiliaciones y sostenimiento, libros y suscripciones, música ambiental y

contribuciones a la Superintendencia de Sociedades, consideró que la naturaleza de la contribución realizada por la sociedad actora a la Superintendencia de Sociedades, de acuerdo con la sentencia del 13 de octubre de 2005, Exp. 13631 del Consejo de Estado, se trata de un aporte parafiscal que cumple con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad con la renta, por lo cual resulta procedente la deducción de dichos pagos.

Sobre los gastos médicos y de drogas registrados en el renglón de costos, considera que de conformidad con la Ley 100 de 1993, todas las empresas se encuentran obligadas a afiliarse a la seguridad social a sus empleados, por tanto son las entidades promotoras de salud, las obligadas a atender a los empleados y a suministrarles los medicamentos.

Consideró el a-quo que, las bonificaciones por muerte a la esposa de un trabajador, gastos de fiesta de navidad, afiliaciones y sostenimiento, libros y suscripciones, música ambiental no pueden ser aceptados, toda vez que la sociedad actora, tiene por objeto social la elaboración de empaques de polietileno, polipropileno o similares, lo que significa que tales gastos no son indispensables.

Finalmente en lo que respecta a la sanción por inexactitud, estimó que si es procedente respecto de los rubros no aceptados, ya que no le era dable a la entidad contribuyente extender los efectos de la deducción, como tampoco le asiste razón al pretender evadir su responsabilidad, incluyendo gastos inexistentes en la declaración del impuesto sobre la renta, fundamentando en que se trató de una diferencia de criterio.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante apeló la sentencia del Tribunal, y reiteró los argumentos de la demanda.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La demandante reiteró lo expuesto en el recurso de apelación, resaltando que las erogaciones incurridas en general se vinculan a las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación denominadas deducciones financieras que la jurisprudencia viene aceptando sin dilación.

La demandada insistió en las razones que expuso en su escrito de contestación de demanda. Puntualizó que los pagos no son deducibles por no cumplir con las previsiones del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Solicitó que se confirmara la sentencia apelada en lo favorable y se modificara en lo desfavorable, declarando la legalidad de los actos administrativos demandados.

El Ministerio Público no conceptuó.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos por los cuales la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad DORFAN S.A. NIT. 860.030.839, por el año gravable 2000.

Para el efecto, la Sala destaca lo siguiente:

Que el 6 de abril de 2001, la sociedad DORFAN S.A. NIT. 860.030.839-0 presentó la declaración electrónica del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000, en la que liquidó un saldo a favor de *ciento nueve millones doscientos setenta y ocho mil pesos* (\$ 109.278.000); que fue corregida el 13 de julio de 2001 disminuyendo el saldo a favor en la suma de \$ 108.394.000 y el 7 de septiembre de 2001 disminuyendo el saldo a favor en la suma de 108.225.000.

Que previo requerimiento especial 310632003000153 del 10 de julio de 2003 y la correspondiente respuesta, la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000055 del 18 de marzo de 2004 modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la sociedad, en el sentido de rechazar algunas deducciones. Por lo tanto determinó una sanción por inexactitud y un saldo a pagar por la suma de \$ 27.742.000.

Que la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, el cual fue decidido por medio de la Resolución 310662004000053 del 2 de noviembre de 2004 que confirmó la liquidación impugnada.

Conforme con estos hechos probados la Sala procede a decidir.

**1°. Rechazo de bonificaciones, auxilios o primas extralegales por \$ 23.161.459.-**

Según los antecedentes del proceso el Tribunal rechazó estos pagos porque los comprobantes de pagos aportados por la actora no son suficientes para establecer que dichos pagos no constituirían salario.

La actora argumentó, tanto en sede administrativa como ante la jurisdicción, que los pagos laborales que no constituyen salario, corresponden a un pacto con todos y cada uno de los empleados que se deriva de un contrato de trabajo verbal, y que cada uno de ellos firma el recibo en el que se indica que ese pago no constituye salario.

Para comprobar su afirmación la actora anexó fotocopia de cinco (5) comprobantes de pago firmados por los empleados, certificación suscrita por el Revisor Fiscal, en la cual hace constar que los pagos relacionados no constituyen salarios (*fl 316 del cuaderno 2*)

Argumenta la apoderada de la DIAN, que los pagos cuestionados son habituales y corresponden a bonificaciones, auxilios y primas extralegales, que se consideran salario, dado que no se cumple el presupuesto de la ocasionalidad o mera liberalidad a que se refiere el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo cuando dispone: *“No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades,…”*

La Administración objeta la idoneidad de las mencionadas pruebas, argumentando que no se puede deducir que sean pagos no salariales, habida cuenta que no se identifica la fecha, condiciones, consentimiento de las dos partes, como tampoco se demuestra la ocasionalidad o mera liberalidad con la simple anotación efectuada a maquina en los comprobantes de pago; tampoco se identifica que los pagos registrados en esos comprobantes sean por concepto de bonificaciones,

auxilios o primas extralegales, ya que los códigos que identifican los pagos son de distinta naturaleza.

A la luz del artículo 17 de la Ley 344 de 1996, los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993.

Es por lo anterior y teniendo como soporte jurídico la norma en cita, que las partes deben disponer expresamente cuales factores salariales no constituyen salario, para efecto del pago de las prestaciones sociales y demás derechos laborales.

Al tenor del artículo 108 del Estatuto Tributario<sup>1</sup>, 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 periodo gravable. Los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituyen prueba de tales aportes.

Estos pagos corresponden a los llamados aportes parafiscales, obligatorios para toda empresa o unidad productiva que tenga trabajadores vinculados mediante contrato y correspondientes al 9% de la nómina<sup>2</sup>, de acuerdo con las Leyes 21 de 1982 [art. 7, No. 4] y 89 de 1988.

Ahora bien, los antecedentes administrativos dan cuenta que en el año 2000, la sociedad DORFAN S. A., contrató empleados por medio de contrato verbal, a través del cual acordaron la índole y el sitio en donde ha de realizarse el trabajo, el salario y la forma de la remuneración, así como los periodos que regulan. Este tipo de contratación tiene el mismo valor de los contratos escritos.

Para estos efectos, el artículo 127 del Código Sustantivo Laboral dispone que *“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, como primas, sobresueldos, bonificaciones habituales, valor del trabajo suplementario o de las horas extras, valor del trabajo en días de descanso obligatorio, porcentajes sobre ventas y comisiones.”*

Por su parte el artículo 128 ib. señala que *“No constituyen salario las sumas que ocasionalmente y por mera liberalidad recibe el trabajador del empleador, como primas, bonificaciones o gratificaciones ocasionales, participación de utilidades, excedente de las empresas de economía solidaria y lo que recibe en dinero o en*

---

<sup>1</sup> 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 periodo gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes. <Inciso adicionado por el artículo 83 de la Ley 223 de 1995, con la siguiente frase:> Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993. Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.

<sup>2</sup> 4% para el subsidio familiar (Cajas de Compensación Familiar), 3% para el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y 2% para el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA).

*especie no para su beneficio, ni para enriquecer su patrimonio, sino para desempeñar a cabalidad sus funciones, como gastos de representación, medios de transporte, elementos de trabajo y otros semejantes. Tampoco las prestaciones sociales (...), ni los beneficios o auxilios habituales u ocasionales 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, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad.”*

De acuerdo con lo anterior, los pagos provenientes de la relación laboral que no constituyen salario en los términos expuestos, no hacen parte de la base para determinar los aportes parafiscales y por tanto para ellos no es aplicable la limitación contenida en el artículo 108 del Estatuto Tributario, para que sean deducibles de la renta del contribuyente. Estas erogaciones son aquellas pagadas al trabajador de manera ocasional y por mera liberalidad del empleador; las que se dirigen al desempeño de las funciones del empleado, sin incrementar su patrimonio; las prestaciones sociales, y aquellos beneficios extralegales o pagos en especie en los que se haya pactado expresamente que no constituyen salario.

En el presente caso, precisa el actor que en los contratos laborales (*verbales*), se estipuló que la consecución de unos logros en ejecución del contrato de trabajo, permitiría al trabajador acceder a una bonificación, auxilios o primas extralegales una vez al año, que según el actor su causa era el mérito y rendimiento durante el año, lo que estimulaba al trabajador a prestar un excelente servicio. Explica también que estas erogaciones eran ocasionales por que se pagaban una sola vez al año y de mera liberalidad en la medida en que no existe ley que obligue a dicho pago.

Se observa que se trata de unos pagos que retribuyen de manera directa el servicio prestado por el trabajador, por lo que no tienen una naturaleza diferente a la de salario. No constituye una mera liberalidad porque al haberlo acordado en el contrato verbal es ley para las partes y cumplidas las condiciones se convierte en obligatorio para el empleador e incluso puede ser reclamado judicialmente por el trabajador.

Como ha señalado esta corporación<sup>3</sup>, le corresponde al demandante la carga de demostrar el carácter de los pagos que no constituyen salario.

Lo anterior porque si bien dentro del proceso de determinación del tributo el fisco tiene la carga de desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones, de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, este es uno de los hechos para los que la ley solicita del contribuyente una comprobación especial, como quiera que el artículo 108 ib. exige para la deducibilidad de los pagos laborales, que el empleador demuestre estar a paz y salvo por aportes parafiscales, lo que incluye acreditar también que los pagos no constituyen base de dichos aportes, en virtud de lo dispuesto por el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil<sup>4</sup>.

Ahora bien, el argumento de la sociedad de que sobre tales erogaciones no se podía exigir el pago de los aportes parafiscales, porque se había pactado con los empleados que estas no tenían carácter salarial, no es de recibo para la Sala porque no es suficiente que los comprobantes de pago (*fls 317 a 318, 324 a 326*)

---

<sup>3</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 3 de julio de 2002, exp. 12744, M.P. Ligia López Díaz, y del 23 de noviembre de 2005, exp. 13330, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>4</sup> El artículo 177 del Código de Procedimiento Civil dispone que “Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.”

estén firmados por los empleados para que proceda su deducción. Analizados los comprobantes se desprende que esos pagos se hicieron como contraprestación directa del servicio.

Teniendo en cuenta que las bonificaciones pagadas por la sociedad, las cuales por constituir salarios requerían para su deducibilidad acreditar los aportes al SENA, ICBF y los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993 y el contribuyente no demostró estar a paz y salvo por dicho concepto, era procedente su rechazo.

De otra parte y con el objeto de obtener el reconocimiento de la deducción de los alegados pagos, el demandante argumenta que el certificado del revisor fiscal es prueba suficiente según el artículo 777<sup>5</sup> del Estatuto Tributario; observa la Sala que acorde con la norma invocada, si bien existe la certeza de quién elaboró y suscribió el documento, no es suficiente para demostrar la ocurrencia del hecho que se desea probar. Esta Corporación ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable debe llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción 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.

Al respecto se advierte, que la certificación que obra a folio 316 del cuaderno de antecedentes no demuestra que los pagos alegados correspondan a pagos no salariales, por no llevar al convencimiento de tal hecho.

Así las cosas, la Sala confirmará la decisión de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda contra la actuación administrativa que rechazó estos gastos. Por tanto, este cargo de la apelación no prospera.

## **2°. Rechazo de deducciones por \$ 14.140.000 por diferencia en la base para el cálculo de los aportes parafiscales del salario integral.-**

El artículo 18 de la Ley 50 de 1990, por el cual se modificó el artículo 132 del Código Sustantivo del Trabajo dispone:

### **ARTICULO.132.- FORMAS Y LIBERTAD DE ESTIPULACIÓN.**

*1°. El empleador y el trabajador pueden convenir libremente el salario en sus diversas modalidades como por unidad de tiempo, por obra, o a destajo y por tarea, etc., pero siempre respetando el salario mínimo legal o el fijado en los pactos, convenciones colectivas y fallos arbitrales.*

*2°...*

*En ningún caso el salario integral podrá ser inferior al monto de diez (10) salarios mínimos legales mensuales, más el factor prestacional correspondiente a la empresa que no podrá ser inferior al treinta por ciento (30%) de dicha cuantía. El monto del*

---

<sup>5</sup> Art. 777.- La certificación de contador público y revisor fiscal es prueba contable. Cuando se trate de presentar en las oficinas de la administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.

*factor prestacional quedará exento del pago de retención en la fuente y de impuesto.”*

*3°. Este salario no estará exento de las cotizaciones a la seguridad social, ni de los aportes al SENA, ICBF y cajas de compensación familiar, pero en el caso de estas tres últimas entidades, los aportes se disminuirán en un treinta por ciento (30%)”*

Indica la norma, que el salario integral no puede ser inferior a diez (10) salarios mínimos legales mensuales, más el factor prestacional, que no puede ser inferior al 30% de dicha cuantía.

En consecuencia el salario integral corresponde al 100% de sueldos, más el 30% de factor prestacional de la empresa, lo que arroja un porcentaje de 130%. Esto implica que el porcentaje del factor prestacional pactado no se entiende incorporado en el salario integral igualmente acordado<sup>6</sup>. En este sentido, la Sala no comparte la forma como determina el actor el factor prestacional, habida cuenta que este no se encuentra incorporado al salario, por lo que no es posible multiplicar el valor total por el 30% y después disminuir este valor para hallar la base del pago de los aportes parafiscales.

Afirma el demandante, que se le debe dar aplicación a lo dispuesto en el artículo 49 de la Ley 789 de 2002, al respecto se precisa:

El artículo 49 de la Ley 789 de 2002 dispone:

***Base para el cálculo de los aportes parafiscales.*** *Interprétase con autoridad el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 y se entiende que la base para efectuar los aportes parafiscales es el setenta por ciento (70%). Lo anterior por cuanto la expresión actual de la norma "disminuido en un 30" ha dado lugar a numerosos procesos, pues no se sabe si debe ser multiplicado por 0.7 o dividido por 1.3.*

Para el efecto se precisa lo expuesto por la Corte Constitucional en la Sentencia C-820 del 4 de octubre de 2006, M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra, así:

(...)

*Y, la tercera, esto es, la interpretación legislativa con autoridad, regulada en el artículo 25 del Código Civil, es la realizada por el mismo órgano que legisla para aclarar o precisar el alcance de la ley, pero sólo con efectos hacia el futuro y conservando la cosa juzgada que se deriva de una decisión judicial ya adoptada. Los mismos profesores citados sostienen que es natural “que el derecho a fijar el sentido de un texto oscuro pertenezca a quien lo redactó, al legislador: ejes est interpretari legem cujus est condere. Esta es la única interpretación que puede tener la misma fuerza que la ley, y ser obligatoria para lo futuro, tanto respecto de los ciudadanos como de los tribunales”. (el subrayado es nuestro)*

(...)

Por tanto, no se presenta el fenómeno jurídico de la retroactividad de la Ley, pues los efectos de la interpretación legislativa con autoridad es hacia el futuro y la vigencia investigada es el año 2000, es decir anterior a la Ley 789 de 2002, razón por lo cual no es posible dar aplicación a lo solicitado por el demandante.

---

<sup>6</sup> Sentencia del 3 de julio de 2002 Exp. 12744 M.P. Dra. LIGIA LÓPEZ DÍAZ

Este cargo de la apelación no prospera.

**3° y 4° Gastos diversos sin relación de causalidad con la renta, por la suma de \$ 14.852.398 por costo de venta incluido en el renglón 30 CV de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2000 y la suma de \$ 20.411.137 por otras deducciones.-**

La Administración Tributaria, rechazó los gastos de personal, gastos médicos y drogas, bonificación por muerte a la esposa de un trabajador, gastos de fiesta de navidad, afiliaciones y sostenimiento, libros y suscripciones, música ambiental, porque no son erogaciones que se incorporan directamente a la actividad productora de renta ni pueden ser considerados como costos necesarios para la producción del ingreso del contribuyente.

El Tribunal mantuvo el desconocimiento de la deducción por considerar que estos gastos complementarios por gastos médicos y medicamentos, no son obligatorios ni deducibles ya que no son necesarios e indispensables para la producción de la renta, en consideración a que de acuerdo con la Ley 100 de 1993, todas las empresas se encuentran obligadas a cumplir con la afiliación a la seguridad social de sus empleados.

Frente a los demás gastos, relacionados con bonificación por muerte a la esposa de un trabajador, gastos de fiesta de navidad, afiliaciones y sostenimiento, libros y suscripciones, música ambiental, tampoco fueron aceptadas teniendo en cuenta que el objeto social de la empresa es el de la elaboración de empaques de polietileno, polipropileno o similares, lo que significa que tales gastos no son indispensables.

El demandante ahora apelante defiende la necesidad de los gastos en mención y agregó que los empleados necesitan estar mirando el mercado, la competencia, nuevos productos y materias primas y solo se obtiene mediante lecturas que les suministra la empresa; y no se puede dejar de lado el factor humano de cualquier actividad, porque entre mayor calidad tenga el ambiente de trabajo mejor disposición y actitud tendrán los empleados, lo que genera un incremento tanto de la productividad como del compromiso de aquellos para con su empresa.

Para resolver, la Sala advierte que los pagos que realice el contribuyente a favor de terceros, para la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados a sus empleados y la familia de éstos últimos, constituyen pagos que debe asumir la empresa dado que no son necesarios dentro de la actividad productora de renta.

Conforme con lo expuesto, la Sala precisa que, en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denunciado privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias.

En este caso debe mantenerse el rechazo por cuanto el requisito principal que no se ha demostrado desde la discusión administrativa es no haberse probado la calidad de gasto necesario dentro de la actividad productora de renta de las erogaciones, esto es que constituya una expensa necesaria para producir la renta y que la misma erogación corresponda al concepto de gasto normalmente acostumbrado dentro de la actividad propia de la contribuyente generadora de los

ingresos.

### **Sanción por Inexactitud.**

De conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario constituye inexactitud sancionable en las declaraciones omitir ingresos, impuestos, bienes o actuaciones gravables; incluir costos, **deducciones**, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y utilizar datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, siempre y cuando de ello se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor del declarante. La misma norma prevé que no procede la sanción, si el menor valor a pagar resultante de la declaración proviene de diferencias de criterio en relación con el derecho aplicable, siempre que los hechos y las cifras denunciadas sean completos y verdaderos.

La sanción por inexactitud le fue impuesta, teniendo en cuenta que la actora incluyó en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 erogaciones no aceptadas legalmente como deducciones, y su inclusión generó un saldo a favor inexistente.

La demandante se apoya en el artículo 647<sup>7</sup> inciso final del mismo ordenamiento, para sostener que no hay lugar a sanción por inexactitud cuando existe diferencia de criterio entre la Administración de Impuestos y el contribuyente, sobre el derecho aplicable.

De la actuación surtida en sede administrativa y ante esta jurisdicción, considera la Sala que procede el levantamiento de la sanción respecto al rechazo de la deducción por pagos no constitutivos de salario y de la deducción por diferencias en la base para el cálculo de los aportes parafiscales del salario integral, al presentarse una diferencia de criterios en torno al derecho aplicable, pues mientras el demandante ha sostenido que es la Ley la que permite que el patrono y sus trabajadores mediante acuerdos o contratos, pacten cuales pagos de los señalados en el artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo no son constitutivos de salario, la Administración ha considerado con base en la misma disposición que tales pagos son salarios porque debe haberse dispuesto expresamente, acordado convencional o contractualmente u otorgado en forma extralegal, es decir, el debate se concretó en la interpretación y alcance del artículo 128 del Código Sustantivo de Trabajo. Igual situación se presentó en la aplicación del artículo 18 de la Ley 50 de 1990, por medio del cual se modificó el artículo 132 del mismo Código, a tal punto que el legislador tuvo que interpretar con autoridad con la expedición de la Ley 789 de 2002, habida cuenta que la ley generaba confusión.

En consecuencia, esta Corporación modificará la decisión de primera instancia, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados en lo que respecta al levantamiento proporcional de la sanción por inexactitud por las razones indicadas.

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**

---

<sup>7</sup> artículo 647 del Estatuto Tributario:

*“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”.*

**Primero: MODIFICASE** la sentencia del 21 de septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Cuarta – Sub Sección B, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho de la sociedad DORFAN S.A. contra LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

En consecuencia la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000055 del 18 de marzo de 2004, expedida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá quedará así:

DORFAN S.A. NIT. 860.030.839-0 Concepto: RENTA 2000 Expediente 16951

CONCEPTO	PRIVADA	LIQUIDAC DIAN	LIQUIDAC TRIBUNAL	LIQUID C. DE E.
AJUSTES POR INFLACION CORRECCION MONETARIA				
CIFRA CONTROL 1	681.521.000	681.521.000	681.521.000	681.521.000
CIFRA CONTROL 2	521.518.000	521.518.000	521.518.000	521.518.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	9.823.237.00	9.823.237.00	9.823.237.00	9.823.237.00
TOTAL PASIVO	4.883.178.00	4.883.178.00	4.883.178.00	4.883.178.00
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	4.940.058.00	4.940.058.00	4.940.058.00	4.940.058.00
TOTAL INGRESOS BRUTOS	16.536.125.00	16.536.125.00	16.536.125.000	16.536.125.000
TOTAL INGRESOS NETOS	16.416.655.00	16.416.655.00	16.416.655.000	16.416.655.000
TOTAL COSTOS	13.717.372.00	13.611.631.00	13.611.631.000	13.611.631.000
Comisiones, Honorarios, Servicios	147.647.000	147.647.000	147.647.000	147.647.000
Salarios, Prestaciones y Otros	565.851.000	542.690.000	542.690.000	542.690.000
Intereses y demás gastos Financieros	49.677.000	49.677.000	49.677.000	49.677.000
Gastos efectuados en el exterior	126.966.000	126.966.000	126.966.000	126.966.000
Deprec, Amortiz y Agotamiento	28.094.000	28.094.000	28.094.000	28.094.000

Deducción IVA Bienes capital	0	0	0	0
Otras deducciones	771.502.000	750.991.000	752.257.000	752.257.000
TOTAL DEDUCCIONES	1.689.737.000	1.646.065.000	1.647.331.000	1.647.331.000
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	15.407.109.000	15.257.696.000	15.258.962.000	15.258.962.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	1.009.546.000	1.158.959.000	1.157.693.000	1.157.693.000
RENTA LIQUIDA	1.009.546.000	1.158.959.000	1.157.693.000	1.157.693.000
RENTA PRESUNTIVA	221.946.000	221.946.000	221.946.000	221.946.000
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	1.009.546.000	1.158.959.000	1.157.693.000	1.157.693.000
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	353.341.000	405.636.000	405.193.000	405.193.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	353.341.000	405.636.000	405.193.000	405.193.000
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	353.341.000	405.636.000	405.193.000	405.193.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	353.341.000	405.636.000	405.193.000	405.193.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	400.521.000	400.521.000	400.521.000	400.521.000
Menos: Anticipo por el año gravable	61.345.000	61.345.000	61.345.000	61.345.000
Más: Sanciones	300.000	83.972.000	83.263.000	62.374.000
TOTAL SALDO A PAGAR	0	27.742.000	26.590.000	<b>5.701.000</b>
O TOTAL SALDO A FAVOR	108.225.000			

**SANCION POR INEXACTITUD:**

CONCEPTO	LIQUIDACION PRIVADA	LIQUIDACION Consejo de Estado
----------	---------------------	-------------------------------

Renta Líquida Gravable	1.009.546.000	1.157.693.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable	353.341.000	405.193.000
Total impuesto a cargo	353.341.000	405.193.000
Sanciones: Por inexactitud		
Diferencias de criterio:		
Total ingresos netos	16.416.655.000	16.416.655.000
Total costos	13.717.372.000	13.611.631.000
Total deducciones	1.689.737.000	1.647.331.000
Total costos y deducciones	15.407.109.000	15.258.962.000
(+) Deducción pagos no salario	23.161.000	
(+) Deducción diferencia aportes parafiscales	14.140.000	37.301.000
Deducciones según liq C. de E.		1.684.632.000
Total costos y deducciones base sanción		15.296.263.000
Renta líquida gravable base sanción	1.009.546.000	1.120.392.000
Impuesto sobre la renta gravable base sanción		392.137.000
Impuesto sobre la renta gravable liquid privada		353.341.000
Diferencia base de sanción por inexactitud		38.796.000
Porcentaje de sanción	160%	
Sanción por inexactitud		62.074.000
Más: Sanción Liquidación Privada		300.000
Total Sanciones		62.374.000

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

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**