

DEDUCCION DE SALARIOS - Requiere que los empleadores demuestren estar a paz y salvo con el pago de los aportes parafiscales / APORTES PARAFISCALES - La base son los pagos hechos por los diferentes elementos integrantes del salario / PAGO NO SALARIAL - No hace parte de la base para determinar los aportes parafiscales / PAGO NO SALARIAL - Concepto

El artículo 108 del Estatuto Tributario consagra como requisito para la deducción de salarios, que los empleadores demuestren que están a paz y salvo por aportes al SENA, ICBF, Cajas de Compensación Familiar y los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993. De acuerdo con esta disposición, le corresponde al contribuyente acreditar esta circunstancia. En el presente caso, la parte actora considera que los pagos realizados a sus trabajadores por concepto de bonificaciones no hacen parte de la base para realizar aportes parafiscales, porque no constituyen salario. De conformidad con los artículos 17 de la Ley 21 de 1982, 1° de la Ley 89 de 1988 y 18 de la Ley 100 de 1993, la base de liquidación de los aportes parafiscales son los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral. 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 108; LEY 21 DE 1982 ARTICULO 17; LEY 89 DE 1988 ARTICULO 1; LEY 100 DE 1993 ARTICULO 18 Y CODIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO ARTICULOS 127 Y 128

BONIFICACION SALARIAL - Es salario al pagarse anualmente como retribución del servicio prestado / BONIFICACION OCASIONAL - Concepto / PAGO NO SALARIAL - Le corresponde al contribuyente la carga de la prueba para demostrarlo / APORTES PARAFISCALES OBLIGATORIOS - Debe estarse a paz y salvo para que proceda la deducción por salarios

En el presente caso, en los contratos laborales se estipuló que la consecución de unos logros en ejecución del contrato de trabajo, permitiría al trabajador acceder a una bonificación una vez al año. De acuerdo con lo anterior se trata de un pago que retribuye de manera directa el servicio prestado por el trabajador, por lo que no tiene una naturaleza distinta a la de salario. Para que se considere ocasional es necesario que el pago se realice de manera accidental o contingente, y en este caso se realiza anualmente, es decir, es habitual pues es una erogación que se repite sucesivamente cuando se cumplen los resultados. No constituye una mera liberalidad porque al estar pactado en el contrato 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 ocasional que exige la norma para que la bonificación no constituya salario, o bien acreditar la existencia del pacto colectivo o acuerdo contractual, donde conste que los pagos no constituyen salario, porque así lo acordaron las partes. Teniendo en cuenta que las bonificaciones pagadas por la sociedad requerían para su deducción 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, ni que estos pagos no constituían salario, 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.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 108; LEY 100 DE 1993

PAGOS LABORALES - Concepto / DEDUCCION POR SALARIOS - Requiere cumplir los requisitos generales de las deducciones y el pago de parafiscales / PAGOS LABORALES INDIRECTOS - Concepto / PAGO POR SERVICIOS MEDICOS Y MEDICAMENTOS - Los efectuados a favor de los trabajadores constituyen pagos indirectos / APORTES PARAFISCALES - Procede respecto de los pagos laborales indirectos y debe acreditarse su pago

Sea lo primero advertir que existen diferentes maneras de remunerar el servicio prestado por los trabajadores, bien sea en dinero o en especie; a través de pagos directos o indirectos, con una remuneración ordinaria o extraordinaria; fija o variable. Todos ellos constituyen pagos laborales, deducibles de la renta del contribuyente en la medida que reúnan los requisitos generales para la deducción, esto es, que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sean necesarias y proporcionadas. Adicionalmente, el artículo 108 del Estatuto Tributario exige acreditar que el empleador está a paz y salvo por concepto de aportes parafiscales. 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 indirectos para el trabajador de conformidad con el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986. Para el caso, las erogaciones en que incurrió DuPont de Colombia S.A.: por servicios médicos y drogas de sus trabajadores tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, en el entendido que constituyen pagos laborales, pues corresponde a una forma de remunerar a sus empleados a través de pagos indirectos, otorgando unos beneficios por salud que se originan en la relación laboral. Sin embargo, ello no es suficiente para acceder a la deducción, pues de acuerdo con el artículo 108 del Estatuto Tributario, sobre aquellos pagos que constituyen salario debe acreditarse que el contribuyente está a paz y salvo por aportes parafiscales.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 108; DECRETO 3750 DE 1986 ARTICULO 5

PRESTACIONES SOCIALES - Concepto y naturaleza / PAGOS POR SERVICIOS MEDICOS Y MEDICAMENTOS - Los efectuados a favor de los trabajadores son prestaciones sociales / PAGO NO SALARIAL - Son los pagos por servicios médicos y medicamentos a favor de los trabajadores / APORTES PARAFISCALES - No requieren acreditarse en el caso de las prestaciones sociales

Las prestaciones sociales son el mecanismo de seguridad social establecido por el legislador para cubrir los riesgos que afectan el desempleo, la salud y la vida del trabajador y como ha considerado la Corte Suprema de Justicia, "cualquier otro régimen, legal o convencional, orientado a amparar esta contingencias, constituirá igualmente una prestación social, en la misma forma que lo son las sumas de dinero o los beneficios que se reconocen por razón del accidente de trabajo, la enfermedad profesional o común, la maternidad, los gastos de entierro, el auxilio

de cesantía, las pensiones de jubilación o vejez, las pensiones de viudez, orfandad o invalidez, garantías todas que no obstante su distinta finalidad específica se agrupan dentro del género de las “prestaciones sociales”, porque están dirigidas a cubrir riesgos laborales.” De acuerdo con lo anterior, los pagos hechos por la demandante por servicios médicos y drogas para los trabajadores corresponden a prestaciones sociales, porque no son retributivos de los servicios prestados, sino que pretenden cubrir, de manera adicional a la cobertura del sistema de seguridad social en salud, las contingencias por salud del trabajador. A pesar de que son pagos laborales de la empresa, no constituyen salario y por tanto no son base de los aportes parafiscales. Toda vez que los pagos en discusión corresponden a pagos laborales y por tanto tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y por tratarse de prestaciones sociales no se exige acreditar el pago de aportes parafiscales.

Nota de Relatoría: Sobre la naturaleza de las prestaciones sociales ver Corte Suprema de Justicia - Sala de Casación Laboral, sentencia de 12 de febrero de 1993, expediente 5481.

PRESUNCION DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Le corresponde a la DIAN desvirtuarla utilizando sus facultades de fiscalización e investigación / DEBERES DEL CONTRIBUYENTE - Le corresponde comprobar los requisitos específicos que la ley tributaria exige / GASTO POR CONTRIBUCIONES AFILIACIONES Y LIBROS - Le corresponde al contribuyente demostrar que son necesarios para la producción de la renta / CARGA DE LA PRUEBA - Se desplaza al contribuyente cuando la DIAN rechaza una deducción

En relación con la responsabilidad probatoria en el proceso tributario, el artículo 746 del Estatuto Tributario señala que: “Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija.” De acuerdo con lo anterior, le corresponde en principio a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias utilizando las amplias facultades de fiscalización e investigación con las que cuenta para obtener las pruebas correspondientes. Pero también puede solicitar al contribuyente la comprobación de los requisitos específicos que la ley exige para el reconocimiento de un descuento, exención, ingreso no gravado, costo, deducción, pasivos, etc. Como lo ha señalado la Corporación, la presunción de veracidad de las declaraciones tiene como condición que sobre lo hechos allí consignados no se exija una comprobación especial. Para el caso concreto, la Administración planteó que los gastos por “Contribuciones y afiliaciones, Afiliaciones y sostenimiento, Libros suscripciones” no son necesarios para la producción de la renta. Esta negación desplaza la carga probatoria al contribuyente, quien deberá demostrar que lo son. Sin embargo, la demandante no asumió ningún esfuerzo argumentativo o demostrativo que permitiera acreditar la necesidad de tales gastos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 746

DEDUCCION POR IMPUESTOS PAGADOS - Requiere que los pagos tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta pero no necesidad y proporcionalidad / DEDUCCIONES GENERALES - Los pagos por impuestos no requieren necesidad y proporcionalidad / DEDUCCION POR CONTRIBUCIONES - Requiere analizarse en cada caso si cumple los

requisitos generales del artículo 107 del Estatuto Tributario / IMPUESTO AL TURISMO - para su deducibilidad el contribuyente debe indicar las normas reguladoras / IMPUESTO NO DEDUCIBLE - Lo es el impuesto al turismo al no aparecer en el artículo 115 del Estatuto Tributario

De acuerdo con el artículo 115 del Estatuto Tributario, es procedente la deducción de los impuestos que de manera expresa se señalan en la norma, siempre que se trate de aquellos efectivamente pagados durante el respectivo año gravable y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente, pero sin que se requieran los presupuestos de necesidad y proporcionalidad a que alude el artículo 107 ib. para las deducciones generales, pues su desembolso no depende de un criterio comercial, ni pueden compararse con los gastos normalmente acostumbrados en cada actividad, ya que se pagan en cumplimiento de una obligación legal que no depende de tales condicionamientos. Debe aclararse que, tratándose de la deducción por contribuciones, es necesario estudiar la naturaleza jurídica del tributo conforme con la normatividad que la regula, para verificar en cada caso si se cumplen los requisitos generales de deducibilidad consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, esto es, que se trate de erogaciones necesarias, proporcionales y que guarden relación de causalidad con la actividad productora de renta. En el presente caso no fueron invocadas las normas reguladoras del impuesto al turismo, sino que el actor se limitó a señalar que se trataba de un sobre precio en los gastos de alojamiento de sus empleados. No puede el juzgador, teniendo en cuenta el carácter rogado de la jurisdicción administrativa, reemplazar a la parte identificando las disposiciones aplicables al caso y luego subsumirlas al caso concreto de manera oficiosa. Teniendo en cuenta que el impuesto al turismo pagado por la demandante no está incluido en el artículo 115 del Estatuto Tributario y que no se plantearon argumentos que permitan concluir que se trata de una contribución que reúna los requisitos consagrados en el artículo 107 ib., no es posible deducirlo de la renta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 107 Y 115

INVENTARIO FINAL DE MERCANCIAS - Se permite su disminución por faltantes en el sistema de juego de inventarios / SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS - Permite la disminución del inventario final por faltantes de mercancía / MERCANCIA DESTRUIDA - Su deducción no es permitida invocando el artículo 64 del Estatuto Tributario / DEDUCCION DE PERDIDAS POR ACTIVOS MOVIBLES - No es permitida según el artículo 148 del Estatuto Tributario / ACTIVOS MOVIBLE - Para sus pérdidas, roturas u obsolescencia se crea una provisión contable / PROVISION PARA PERDIDAS, ROTURAS U OBSOLESCENCIA DE ACTIVOS MOVIBLES - No es deducible al no estar permitida en las normas tributarias / DEDUCCION DE ACTIVOS MOVIBLES DESTRUIDOS POR DISPOSICIONES LEGALES - Debe cumplir con los requisitos generales de las deducciones

El artículo 64 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes que adopten el sistema de juego de inventarios, la disminución del inventario final por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, “hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras.” Y, si se demuestra la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse sumas mayores. Así, lo que la citada disposición autoriza es la disminución del “inventario final”, que es uno de los factores de determinación del costo de los activos movibles, en el sistema de juego de inventarios, y no la deducción por pérdidas en la enajenación de activos movibles, que puedan originarse por la destrucción de

las mercancías. Tal disposición está en concordancia con el inciso final del artículo 148 del Estatuto Tributario que de manera expresa prohíbe la deducibilidad de las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios. En el caso de los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes, las pérdidas, roturas, destrucción u obsolescencia de bienes del activo movable, deben contabilizarlas creando una provisión que registre la pérdida de valor del inventario, de conformidad con el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993. Esta provisión no es deducible de la renta porque para efectos fiscales sólo se permiten las deducciones expresamente permitidas en las normas tributarias y porque así lo dispone el parágrafo del artículo 65 del Estatuto Tributario. Esta Corporación también ha reconocido la deducción del valor de los activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de contribuyente, que deban ser destruidos por disposiciones legales o administrativas, porque no pueden ser consumidos, ni usados, es decir, que no pueden ser comercializados en ninguna forma, “siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionada con la actividad, en otras palabras, que acata los presupuestos del artículo 107 del E.T. En todo caso se advierte que además el contribuyente debe demostrar que tal expensa no ha sido reconocida por otros medios (deducción)”

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 64 Y 107

APORTES PARAFISCALES - Al no pagarse y por tanto no ser deducibles los salarios amerita sanción por inexactitud / SANCION POR INEXACTITUD - No procede levantarla cuando no se cumplen los requisitos legales de las deducciones

Si el contribuyente no cancela los aportes parafiscales exigidos como requisito de la deducción de los pagos laborales, procede su desconocimiento y que se considere que se incluyeron gastos inexistentes, lo cual da lugar a la sanción por inexactitud. La misma situación se presenta cuando se deducen erogaciones que no reúnen los requisitos exigidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su procedencia, toda vez que el artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que hay lugar a la sanción por inexactitud cuando se incluyen deducciones inexistentes y, en general, cuando se utilicen en la declaración tributaria datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar. Por lo anterior, no hay lugar a levantar la sanción por inexactitud impuesta por la Administración, salvo en lo que tiene que ver con la deducción que se acepta por concepto de servicios médicos y drogas para los trabajadores. En consecuencia, la Sala liquidará la sanción teniendo en cuenta el reconocimiento de esta partida.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 107 Y 647

LIBROS DE CONTABILIDAD - Son obligatorios el libro diario y el mayor y balances / LIBRO DIARIO - Contenido / LIBROS AUXILIARES- No sustituyen al libro diario ya que no se registran / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE RENTA - Si el libro diario no permite determinarla procede la sanción por libros de contabilidad / SANCION POR LIBROS DE CONTABILIDAD - Procede cuando el libro diario no permite determinar las bases gravables

La Sala recuerda que los comerciantes deben llevar contabilidad regular de sus negocios, para lo cual deberán utilizarse los libros señalados por el legislador. La ley no ha fijado de manera expresa cuáles son los libros obligatorios, sin embargo,

de lo previsto en el artículo 125 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 y en los artículos 49 y siguientes del Código de Comercio, para que la contabilidad sea comprensible, útil y las operaciones sean registradas en estricto orden cronológico, bien sea de manera individual o por resúmenes globales no superiores a un mes, se ha entendido que se requiere la utilización de los llamados libro diario y mayor y balances. En el libro diario se registran todos los movimientos débito y crédito de las cuentas, las operaciones resultantes de los hechos económicos ocurridos en un periodo no superior a un mes. Los asientos que se hacen en este libro se basan en la información contenida en los comprobantes de contabilidad. Si como ocurre en el presente caso, el libro diario no permite verificar los factores necesarios para determinar las bases gravables, porque no se registran los comprobantes de diario identificados, se incurre en la irregularidad sancionable prevista en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario. Los libros auxiliares no pueden sustituir en estos fines al libro diario porque, según señala el artículo 126 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, éstos no se registran y para que los libros comerciales puedan servir de prueba deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento ante las autoridades competentes. Los registros auxiliares permiten ampliar la información contenida en los libros obligatorios, pero no reemplazarla.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2649 DE 1993 ARTICULO 125 Y 126; CODIGO DE COMERCIO ARTICULO 49 Y SIGUIENTES; ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 654 LITERAL E

SALDO A FAVOR MODIFICADO OFICIALMENTE - Incide en el valor definitivo por devolución improcedente / SANCION POR DEVOLUCION IMPROCEDENTE - Debe disminuirse cuando la liquidación oficial que modifica el saldo a favor se anula parcialmente

El artículo 670 del Estatuto Tributario dispone que si se devuelve un saldo a favor y la administración tributaria, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica dicho saldo, el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso, junto con sus intereses incrementados en un 50%. Si la liquidación oficial que modificó el saldo a favor se sometió a control jurisdiccional y fue declarada parcialmente nula, la sanción por devolución improcedente debe disminuirse en proporción al valor indebidamente reintegrado. Ello no significa que el proceso de determinación del impuesto y el de imposición de la sanción por devolución improcedente se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que uno tiene en el otro. En el presente caso la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá reconoció la devolución del saldo a favor reflejado en la declaración de renta del año 2000 presentada por el demandante, por valor de \$3.457'558.000. Este saldo fue modificado mediante la liquidación oficial que también se demandó en este proceso y que en la presente providencia se anulará parcialmente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 670

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., veintiséis (26) de octubre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2005-90788-01(16761)

Actor: DUPONT DE COLOMBIA S. A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la Sentencia del 11 de julio de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. El 3 de abril de 2001, DUPONT DE COLOMBIA S.A. presentó su declaración de renta por el año gravable 2000 determinando un saldo a favor de \$3.457'558.000.

La DIAN ordenó la devolución del anterior saldo a favor mediante la Resolución 00748 del 12 de julio de 2001.

2. La Administración expidió el requerimiento especial No. 310632003000104 para modificar la declaración de renta del contribuyente.

Previo respuesta al requerimiento la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá – DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000015 del 27 de enero de 2004, determinando oficialmente el impuesto sobre la renta de la sociedad, por lo que disminuyó el saldo a favor que se fijó en \$2.207'723.000.

Contra la anterior actuación se interpuso recurso de reconsideración el cual fue resuelto mediante la Resolución 310066200500004 del 19 de enero de 2005, confirmando la liquidación oficial.

3. Toda vez que mediante la liquidación oficial de revisión expedida el 27 de enero de 2004 se disminuyó el saldo a favor reflejado en la declaración de renta del año 2000 presentada por DUPONT DE COLOMBIA S.A., que ya había sido objeto de devolución, la Administración profirió el Pliego de Cargos 310632004000063 del 30 de marzo de 2004, proponiendo la sanción por devolución improcedente.

La demandante respondió el pliego de cargos y la Administración decidió imponer la sanción mediante la Resolución 310642004000084 del 31 de agosto de 2004, ordenando el reintegro del mayor saldo a favor devuelto por \$1.249'835.000 más los intereses moratorios incrementados en un 50% liquidados a la tasa vigente al momento del pago.

Contra la anterior actuación se interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante la Resolución 310662005000003 del 21 de enero de 2005, confirmando la sanción.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, DUPONT DE COLOMBIA S.A. solicitó declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000015 de 27 de enero de 2004 y de la Resolución 310662005000004 de 19 de enero de 2005, mediante las cuales se modificó la declaración de renta del año gravable 2000.

También demandó la nulidad de las Resoluciones 310642004000084 de 31 de agosto de 2004 y 310662005000003 de 21 de enero de 2005, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en las que le impuso a la sociedad la sanción por devolución improcedente, del saldo a favor reflejado en la declaración de renta del año gravable 2000.

Como restablecimiento del derecho solicitó que se declare en firme la declaración de renta presentada por la sociedad por el impuesto de renta del año 2000 y que no se debe suma alguna por concepto de sanción por devolución improcedente.

Citó como normas violadas los artículos 6º, 29, 83, 122, 123 y 209 de la Constitución Política; 769 y 1603 del Código Civil; 2º, 26, 107, 108, 114, 647, 742, 746, 777 y 782 del Estatuto Tributario; 177 del Código de Procedimiento Civil; 44, 47 y 267 del Código Contencioso Administrativo; 13, 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo; 99 y 200 del Código de Comercio; 9º, 12 y 17 de la Ley 21 de 1982; 1º de la Ley 89 de 1988; 22 del Decreto 825 de 1978 y el Capítulo II del Decreto 2650 de 1993.

Los cargos planteados se resumen a continuación:

1. Deducción por salarios, prestaciones y otros pagos laborales.

1.1. Bonificaciones y otros gastos laborales

Existió vulneración de los artículos 9º, 12 y 17 de la Ley 21 de 1982 y 1º de la Ley 89 de 1988, en concordancia con los artículos 108 y 114 del E.T., toda vez que la deducción por concepto de bonificaciones que no constituyen salario era procedente.

La actuación de la Administración fue contraria al debido proceso y a la buena fe, pues señaló que la sociedad tenía que probar que las bonificaciones pagadas a los trabajadores no eran constitutivas de salario.

La bonificación constituye un beneficio que recibe el trabajador dependiendo de su desempeño y no es un pago estable ni permanente, por ello, no todas las bonificaciones constituyen salario como lo sostiene la DIAN. Sobre ellas no es obligación del empleador realizar el pago de aportes sobre las mismas (Art. 108 del E.T. en concordancia con los arts. 127 y 128 del C.S. del T.).

1.2. Gastos de personal por servicios médicos, drogas y otros varios

La Administración no señaló de forma clara porqué los gastos en que incurrió la empresa por concepto de servicios médicos y drogas para el personal debían considerarse salario. Tampoco presentó pruebas que permitieran sustentar su afirmación.

Los servicios médicos y drogas para el personal son un complemento de las prestaciones sociales que enumera el artículo 128 del C.S.T.

2. Otras deducciones. Gastos de la actividad y pérdida de inventarios.

La Administración vulneró los artículos 107 y 148 del E.T., porque consideró que los valores que componen esta partida no son gastos necesarios para la obtención de los ingresos de la empresa.

En relación con lo cancelado por concepto de impuesto de turismo, la Administración señaló de forma errónea que no guarda relación de causalidad,

siendo evidente que es indispensable para las empresas que desarrollan actividades en diversas partes del territorio nacional y fuera de este, asumir mayores gastos de hospedaje para sus trabajadores.

Sobre la pérdida de bienes inútiles por adquirir tal condición y no por el acaecimiento de un hecho constitutivo de fuerza mayor, no es aplicable el artículo 148 del E.T., pues los supuestos de hecho señalados en esa disposición no son los mismos que se presentan en este caso.

El criterio mercantil indica que las erogaciones a las que se hace referencia, son comunes dentro del desarrollo del objeto social de las empresas que se dedican a la misma actividad económica que Dupont por lo que, tratándose de deducciones, no basta a la Administración señalar que las erogaciones no cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T., sino que debe además demostrar que no son comunes dentro del desarrollo de la actividad.

3. Sanción por inexactitud.

No era procedente toda vez que no se presentaron los supuestos del artículo 647 del E.T., porque la demandante no incluyó ningún dato falso en su denuncia de renta.

4. Sanción por irregularidades en la contabilidad.

La Administración señaló que el libro diario adolecía de errores que no permitían rastrear el origen de las sumas allí registradas, no obstante, es claro que lo informado por el comerciante corresponde de manera idéntica con lo registrado por lo que no se verificó ninguna irregularidad de las consignadas en el artículo 654 del E.T.

5. Sanción por devolución improcedente.

Existió indebida interpretación del artículo 670 del E.T. porque la Administración consideró que se configuró esta sanción por el simple hecho de disminuir el saldo

a favor en la liquidación oficial de revisión y no tuvo en cuenta que es discutible hasta tanto no se profiera un fallo definitivo en ese sentido.

6. Nulidad por expedición irregular de los actos acusados.

Se vulneraron los artículos 44 a 47 del C.C.A.; 29 y 209 de la Constitución Política 782 del E.T., porque el acta de inspección contable no fue suscrita, ni tampoco notificada. Así mismo, el artículo 35 del C.C.A., porque la Administración no resolvió el recurso de reconsideración, en cuanto a la prosperidad de los gastos registrados en las cuentas 512505 y 512510.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la misma.

Deducción de bonificaciones:

El artículo 108 del E.T. exige a la sociedad contribuyente realizar los aportes parafiscales sobre la base correcta del factor salarial. En el presente caso, la sociedad alega que las bonificaciones no constituyen salario y por tanto, no le era exigible el anterior requisito, sin embargo, según la definición de los artículos 127 y 128 del C.S. del T. y además de lo estipulado por la Corte Suprema de Justicia en fallo de casación de 12 de febrero de 1993¹, los pagos no salariales, son *“aquellos que no tienen por objeto retribuir el servicio sino que están destinados a facilitarle al trabajador el desempeño cabal de sus funciones. Tampoco son salario los pagos que recibe el trabajador por una simple liberalidad ocasional del empleador”*.

El Consejo de Estado ha señalado², que una bonificación puede ser concedida por liberalidad, pero si se repite en forma que constituya un hábito, se tornará en salario, lo cual desvirtúa la afirmación de la demandante referente a que las bonificaciones nunca constituyen salario. Se debe tener en cuenta que la carga de la prueba le corresponde a la demandante y no a la Administración.

¹ Expediente No. 5481. La DIAN no citó el Magistrado Ponente del fallo citado.

² Sentencia de 7 de abril de 1994, Exp. 4635, M.P. Delio Gómez Leyva

Por lo anterior, la sociedad tenía la obligación de realizar los aportes por concepto de las bonificaciones y no lo hizo.

De otra parte los actos administrativos demandados se encuentran debidamente motivados, puesto que en ellos se señalaron todas las razones por las cuales no se accedía a las deducciones solicitadas y además porque los datos que permitieron llegar a las conclusiones allí expuestas fueron recopilados dentro de la inspección tributaria que se le practicó a la actora.

Gastos por servicios médicos y drogas.

El único argumento que señaló la actora en relación con este punto, fue que el artículo 17 del Decreto 806 de 1998, permite que dentro del sistema de seguridad social sea posible ampliar el servicio, prestando beneficios adicionales a los esenciales obligatorios, tales como los servicios médicos o las drogas.

No obstante lo anterior, las prestaciones sociales se encuentran taxativamente señaladas en la ley y si bien es permitido ampliar los beneficios, esto no implica que tales adiciones sean deducibles indefectiblemente.

En todo caso Dupont debe cumplir con la obligación de afiliar a sus empleados al sistema general del seguridad social, por lo que si se producen gastos en servicios de salud, y en drogas para los empleados, tal erogación no guarda relación de causalidad, ni es necesaria para efectos del impuesto de renta, pues quien la realiza no es el empleador, sino la Entidad Promotora de Salud que es la responsable de prestar este tipo de servicios.

Otras deducciones

No importa que dentro de las cuentas PUC se encuentren registradas como gastos las erogaciones que pretende deducir la demandante, pues ello no implica que éstos sean necesarios como lo exige el artículo 107 del E.T. Para que sea necesaria la expensa debe haberse realizado de forma forzosa para poder obtener el ingreso.

Tampoco existe relación de causalidad en este punto, debido a que si bien otorgarle al trabajador capacitación, recreación, alimentación y demás beneficios suntuarios, puede llevar al incremento de la productividad y por tanto de los

ingresos de la empresa, sin embargo, tales gastos no son en estricto sentido obligatorios. Lo anterior, debe ser tenido en cuenta en relación con las deducciones de impuesto al turismo, contribuciones, afiliaciones y sostenimiento.

En relación con el impuesto al turismo, el artículo 115 del E.T. consagra cuáles impuestos son deducibles para efectos del impuesto de renta y no lo incluye dentro de su texto.

En relación con la deducción por el retiro de bienes inútiles, la Administración indicó que se debe tener en cuenta el artículo 148 del E.T., cuyo texto dispone que son deducibles las pérdidas en bienes de capital que sean utilizados en la actividad generadora de renta cuya causa la haya constituido un evento de fuerza mayor.

En consecuencia, en el presente caso el retiro de bienes por haber devenido inútiles y los respectivos ajustes que se efectuaron al inventario, no pueden constituir un evento de fuerza mayor y por tanto, no pueden ser deducidos del denunciado de renta.

Sanción por inexactitud

Debe imponerse sanción por inexactitud, toda vez que el artículo 647 del Estatuto Tributario consagra que ésta es procedente cuando se presenta desconocimiento del derecho aplicable.

Sanción por Libros

El 29 de octubre de 2001, se realizó inspección contable. En dicha diligencia se dejó constancia en el acta que los libros no reflejaban los comprobantes de diario debidamente identificados.

Tal irregularidad no es un mero formalismo como lo pretende la actora, pues el libro Diario debe reflejar fielmente la realidad económica de la empresa. Conforme al artículo 772 del E.T., la contabilidad constituye plena prueba.

El artículo 5º del C.Co. consagra que la contabilidad solo puede ser llevada en los libros debidamente registrados, lo cual implica que un libro que no cumple con esta formalidad es inoponible frente a terceros.

El artículo 654 del E.T. establece que una de las causales para imponer la sanción por libros la constituye el hecho de no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación.

Sanción por devolución improcedente.

El artículo 670 del E.T. consagra que si en el proceso de determinación del impuesto se modifican o rechazan saldos a favor mediante liquidación oficial de revisión, la compensación o devolución del saldo es improcedente.

Se debe señalar que no se vulneró el debido proceso de la demandante por habersele impuesto sanción por inexactitud y sanción por solicitar un saldo improcedente, toda vez que los supuestos que las configuran son diferentes e independientes motivo por el cual no son excluyentes.

El hecho de que la liquidación oficial no se encuentre en firme, no impide que la Administración imponga la sanción por devolución improcedente.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante sentencia de 11 de julio de 2007, negó las pretensiones de la demandada.

Concluyó que la inspección contable fue debidamente practicada y notificada, y por tanto, este cargo no prospera. También carece de sustento el cargo de que no se resolvió el recurso en cuanto a los gastos por contribuciones, afiliaciones y suscripciones, pues la Administración analizó los argumentos del recurrente y explicó porqué no proceden tales partidas.

Deducción de bonificaciones:

Conforme a los artículos 127 y 128 del C.S. del T., las bonificaciones constituyen salario siempre que sean habituales. En el presente caso, la actora alegó que las bonificaciones no constituían salario porque eran ocasionales, sin embargo, no lo demostró.

El Tribunal no tuvo en cuenta la certificación de la Líder de Compensación y Beneficios Colombia de la empresa, ni tampoco la de la Contadora Pública, quienes señalaron que las bonificaciones fueron ocasionales, porque consideró que la labores de revisoría fiscal de la sociedad, según Certificado de Cámara de Comercio, están en cabeza de la firma Price Waterhouse Coopers, y en ese orden de ideas, correspondía a la persona designada por ésta como revisor fiscal acreditar tal hecho.

En consecuencia, fue correctamente rechazada la deducción, porque la sociedad no demostró que el pago de las bonificaciones era ocasional y que toda remuneración que recibe el trabajador constituye salario, por lo que debió realizar los aportes parafiscales para poder solicitar su deducción.

Servicios médicos y drogas

Si bien el pago de servicios médicos y medicamentos para los trabajadores no detenta la calidad de salario, no siendo necesario realizar aportes parafiscales sobre los mismos, lo cierto es que tales pagos no cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T., en la medida que los empleadores deben afiliar a sus trabajadores al Sistema General de Seguridad Social, y por ello, es la Entidad Promotora de Salud la encargada de prestar esos servicios y suministrar los medicamentos necesarios para los trabajadores. En consecuencia, no prospera el cargo.

Otras deducciones

El Tribunal omitió el estudio de las partidas (i) por contribuciones y afiliaciones, (ii) afiliaciones y sostenimiento, (iii) contribuciones y afiliaciones y (iv) libros suscripciones, integrantes de este renglón, porque la sociedad no demostró ni en

la vía gubernativa, ni en ante la jurisdicción, los requisitos necesarios para poder deducirlas de su denuncia de renta. Procedió a estudiar las partidas que sí fueron objeto de discusión:

Impuesto al Turismo:

El artículo 115 del E.T., señala de forma taxativa cuales son los impuestos deducibles en el impuesto de renta, dentro de tales tributos no se encuentra el de turismo, por ello no es deducible.

Agregó, que este gasto no tiene relación con la actividad productora de renta, porque la no realización del mismo, no implica que la sociedad deje de percibir los ingresos.

Ajuste de inventarios y pérdida en retiro de bienes:

En el Estatuto Tributario, sólo son deducibles (i) las pérdidas fiscales u operacionales, que son aquellas que se originan cuando los costos o gastos superan los ingresos percibidos en el período gravable –Art. 147- y (ii) las de capital, que son aquellas originadas por la pérdida de bienes vinculados a la actividad productora de renta ocasionadas por un hechos constitutivo de fuerza mayor –Art. 148-.

En consecuencia, la pérdida por retiro de bienes y de inventarios no son hechos constitutivos de fuerza mayor, porque la sociedad los realiza, previa realización de la planeación correspondiente, por ello este cargo tampoco prospera.

Sanción por inexactitud.

El Tribunal la mantuvo, porque las deducciones solicitadas eran improcedentes, supuesto consagrado en el artículo 647 del E.T. como sancionable.

Sanción por libros:

El Tribunal mantuvo la sanción, porque consideró que se presentaba el supuesto de insuficiencia de la contabilidad previsto en el artículo 654 del E.T., porque en el acta de la inspección contable se dejó constancia que con base en los datos allí

depositados no se podían determinar los factores necesarios para establecer la realidad económica de la sociedad.

Sanción por devolución improcedente.

También se mantuvo esta sanción, porque al confirmarse la improcedencia de las deducciones se presentó el supuesto del artículo 670 del E.T. que la configura.

RECURSO DE APELACION

La parte demandante impugnó la sentencia de primera instancia reiterando lo expuesto en la demanda, agregó:

Respecto de la ausencia de prueba para determinar lo ocasional del pago de las bonificaciones señaló que contablemente, en virtud de las cuentas PUC, los salarios se deben registrar en las cuentas 510503 y 510518 y las bonificaciones en la cuenta 510548. Esta correcta contabilización fue acreditada por el revisor fiscal.

Las bonificaciones sólo se reconocen una vez al año y dependen de la obtención de buenos rendimientos, tal situación consta en los contratos de trabajo que se encuentran en el expediente.

El Tribunal incurrió en violación de los artículos 6º y 83 de la Constitución por haberle exigido a la sociedad prueba del cumplimiento del pago de los aportes a la seguridad social.

En el Concepto No. 11104, de 25 de febrero de 2004, la DIAN se ocupó de establecer si los pagos como incentivos ocasionales como las bonificaciones, cumplen los requisitos del artículo 107 para poder ser deducidos, para lo cual señaló que sólo requieren haber formado parte de la base de retención en la fuente por ingresos laborales, pero sobre éstos no existe la obligación de realizar los aportes sobre la nómina mensual de salarios lo que significa que está reconociendo que no constituyen salario.

En cuanto a la atención médica –servicios y medicamentos-, señaló que tal partida fue indebidamente rechazada, toda vez que estas erogaciones tienen relación directa con la actividad generadora de renta. De otra parte este tipo de gastos son

normalmente acostumbrados dentro de la actividad económica a la que se dedica la sociedad³.

Los gastos en medicamentos y servicios médicos constituyen un mejoramiento de las condiciones de los trabajadores, sin embargo, no constituyen salario como las bonificaciones porque se realizan de forma esporádica.

Sobre las otras deducciones, por contribuciones, afiliaciones, libros y suscripciones, la sentencia se limitó a advertir que a la sociedad le corresponde probar que reúnen los requisitos de deducibilidad y por el contrario es la entidad quien debe probar su incumplimiento.

El pago del impuesto al turismo sustancialmente no constituye un “impuesto” sino una “contribución parafiscal” o “tasa”, la cual reúne los requisitos del artículo 107 del E.T. para ser deducida. El Tribunal no podía entonces rechazarla bajo el argumento de que el artículo 115 del E.T., norma en la que se consagran taxativamente los impuestos deducibles en el impuesto de renta no lo consagraba.

En relación con las pérdidas ocasionadas por la inutilidad de activos movibles, señaló que para la empresa es indispensable deducir tales pérdidas porque ninguna empresa produce bienes para que devengan inservibles.

La sanción por inexactitud no es procedente porque el artículo 647 del E.T. establece como supuestos sancionables el hecho de incluir datos inexistentes o falsos, los cuales no se presentaron en el caso bajo análisis.

La sanción por libros tampoco es procedente, pues el artículo 655 del E.T. determina que las falencias en la contabilidad se deben presentar en la totalidad de los libros que la componen y no en uno solo como en este caso. La Administración no tuvo en cuenta el libro auxiliar que podía despejar cualquier duda, por ello es aún más evidente que no se incurrió en la falta sancionable.

La sanción por devolución es improcedente, pues al revocarse los anteriores puntos ésta queda sin sustento jurídico.

³ Pidió tener en cuenta las sentencias de 13 de octubre de 2005, Exp. 14372 y de 13 de octubre de 2005, Exps. 13631 y 14122.

Insistió en la expedición irregular de los actos demandados porque ni la Administración, ni el Tribunal en su sentencia hicieron referencia a aspectos señalados desde el recurso de reconsideración.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró los argumentos de su demanda y del recurso de apelación.

La Administración de Impuestos reiteró lo expuesto en la contestación a la demanda.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta delegada ante esta Corporación solicitó revocar la sentencia apelada y anular parcialmente la actuación demandada, toda vez que las bonificaciones constituyen salario dependiendo de su habitualidad y de que no se utilicen para remunerar un servicio prestado, pero en todo caso corresponde a la actora demostrar tal situación y no lo hizo. Por el contrario la actora se limitó a señalar que las bonificaciones eran ocasionales porque se pagaban cada año y estaban sujetas a la condición de que se cumplan ciertos resultados, sin embargo, la habitualidad puede ser cada año y además, el otro elemento para considerarlas salario se cumple en este caso porque se está remunerando un servicio prestado.

Sobre los gastos médicos, indicó que la actora no demostró el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del E.T. para su deducción. De otra parte en los contratos laborales no se acordó que dichos pagos no constituían salario por lo que para poder deducirlos era necesario realizar los aportes a seguridad social.

Las pérdidas en activos que solicita la actora no son deducibles de conformidad con el artículo 148 del E.T., porque no existió ninguna circunstancia de fuerza mayor que las ocasionara.

Ratificó que al no estar el impuesto de turismo consagrado dentro del artículo 115 del E.T. como deducible del impuesto de renta, su deducción no es procedente. En todo caso tampoco reúne los requisitos del artículo 107 del E.T.

Se debe mantener la sanción por inexactitud porque se dan los supuestos de hecho del artículo 647 del E.T.

Consideró que la sanción por libros debe levantarse porque la irregularidad se presentó únicamente en relación con el libro diario, sin embargo, los datos que buscaba la Administración pudieron ser verificados a través de los demás libros que componen la contabilidad de la empresa.

CONSIDERACIONES

De acuerdo con los términos de la apelación presentada por la parte actora, debe decidir la Sala sobre la legalidad de los actos que liquidaron oficialmente el impuesto de renta de la sociedad DUPONT DE COLOMBIA S.A. por el año gravable 2000.

1. Deducción por salarios, prestaciones y otros pagos laborales.

1.1. Bonificaciones y otros gastos laborales

La Administración rechazó los pagos realizados por la empresa a sus trabajadores por concepto de bonificaciones, porque sobre ellos no se realizaron aportes parafiscales, que son requisito para su deducción de conformidad con el artículo 108 del Estatuto Tributario.

El Tribunal mantuvo el desconocimiento porque la demandante no demostró que los pagos no constituyeran salario y por tanto que no estaban sujetos a aportes parafiscales.

La apelante alega que las bonificaciones pagadas a sus trabajadores no constituyen salario, que así las registró contablemente y que no le corresponde la carga de la prueba en virtud del principio de buena fe. Adicionalmente, que de acuerdo con los contratos de trabajo, se trata de pagos que se realizan una vez al año, condicionados a los resultados y no tienen periodicidad mensual.

La Sala debe decidir si los pagos realizados por concepto de bonificaciones son deducibles, atendiendo a los argumentos de la demandante que considera que no constituyen salario y por tanto sobre ellos no debe acreditarse el pago de aportes parafiscales.

El artículo 108 del Estatuto Tributario consagra como requisito para la deducción de salarios, que los empleadores demuestren que están a paz y salvo por aportes al SENA, ICBF, Cajas de Compensación Familiar y los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993. De acuerdo con esta disposición, le corresponde al contribuyente acreditar esta circunstancia.

En el presente caso, la parte actora considera que los pagos realizados a sus trabajadores por concepto de bonificaciones no hacen parte de la base para realizar aportes parafiscales, porque no constituyen salario.

De conformidad con los artículos 17 de la Ley 21 de 1982, 1° de la Ley 89 de 1988 y 18 de la Ley 100 de 1993, la base de liquidación de los aportes parafiscales son los pagos hechos por concepto de los diferentes elementos integrantes del salario en los términos de la ley laboral.

Para estos efectos, el artículo 127 del Código 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 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, en los contratos laborales se estipuló que la consecución de unos logros en ejecución del contrato de trabajo, permitiría al trabajador acceder a una bonificación una vez al año.

De acuerdo con lo anterior se trata de un pago que retribuye de manera directa el servicio prestado por el trabajador, por lo que no tiene una naturaleza distinta a la de salario. Para que se considere ocasional es necesario que el pago se realice de manera accidental o contingente,⁴ y en este caso se realiza anualmente, es decir, es habitual pues es una erogación que se repite sucesivamente cuando se cumplen los resultados. No constituye una mera liberalidad porque al estar pactado en el contrato 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 corporación⁵, le corresponde al demandante la carga de demostrar el carácter ocasional que exige la norma para que la bonificación no constituya salario, o bien acreditar la existencia del pacto colectivo o acuerdo contractual, donde conste que los pagos no constituyen salario, porque así lo acordaron las partes.

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

⁴ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, Sentencia del 25 de junio de 1996, Exp. 8269.

⁵ 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.

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 del artículo 177 del C.P.C.⁶

Teniendo en cuenta que las bonificaciones pagadas por la sociedad requerían para su deducción 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, ni que estos pagos no constituían salario, 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.

1.2. Servicios médicos, drogas y otros.

La Administración rechazó los gastos por servicios médicos y drogas para el personal del área administrativa y del área de ventas, porque también constituyen salario y sobre ellos no se realizaron aportes parafiscales, los cuales son requisito para su deducción de conformidad con el artículo 108 del Estatuto Tributario. No constituyen un complemento de las prestaciones sociales porque éstos son cubiertos por el sistema de seguridad social y los pagos adicionales deben ser asumidos como gasto propio de la empresa que no tiene relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

El Tribunal mantuvo el desconocimiento de la deducción por considerar que estos gastos complementarios por salud de los trabajadores no reúnen el requisito de necesidad para la producción de la renta exigido en el artículo 107 del Estatuto Tributario, porque las entidades promotoras de salud son las obligadas a suministrar los servicios médicos y las drogas.

El demandante en la apelación defiende la necesidad de los gastos en mención y agregó que los empleadores pueden mejorar las prestaciones sociales sin que por ello sean salario.

⁶ El artículo 177 del C.P.C. dispone que “Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.”

Para resolver, sea lo primero advertir que existen diferentes maneras de remunerar el servicio prestado por los trabajadores, bien sea en dinero o en especie; a través de pagos directos o indirectos, con una remuneración ordinaria o extraordinaria; fija o variable. Todos ellos constituyen pagos laborales, deducibles de la renta del contribuyente en la medida que reúnan los requisitos generales para la deducción, esto es, que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, que sean necesarias y proporcionadas. Adicionalmente, el artículo 108 del Estatuto Tributario exige acreditar que el empleador está a paz y salvo por concepto de aportes parafiscales.⁷

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 indirectos para el trabajador de conformidad con el artículo 5° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986. Para el caso, las erogaciones en que incurrió DuPont de Colombia S.A.: por servicios médicos y drogas de sus trabajadores tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, en el entendido que constituyen pagos laborales, pues corresponde a una forma de remunerar a sus empleados a través de pagos indirectos, otorgando unos beneficios por salud que se originan en la relación laboral.

Sin embargo, ello no es suficiente para acceder a la deducción, pues de acuerdo con el artículo 108 del Estatuto Tributario, sobre aquellos pagos que constituyen salario debe acreditarse que el contribuyente está a paz y salvo por aportes parafiscales.

En el *sub-examine* no se pagaron aportes parafiscales por los gastos por concepto de servicios médicos y drogas para el personal del área administrativa y del área de ventas, pues de acuerdo con el apelante son prestaciones sociales no constitutivas de salario en los términos del artículo 128 del Código Laboral.

Las prestaciones sociales son el mecanismo de seguridad social establecido por el legislador para cubrir los riesgos que afectan el desempleo, la salud y la vida del

⁷ A partir del año gravable 2003, el artículo 15 de la Ley 788 de 2002 exige como requisito para la deducción de pagos laborales que se hayan incluido dentro de la base de retención en la fuente del trabajador, salvo que se trata de ingresos no gravados para este último.

trabajador y como ha considerado la Corte Suprema de Justicia, “cualquier otro régimen, legal o convencional, orientado a amparar estas contingencias, constituirá igualmente una prestación social, en la misma forma que lo son las sumas de dinero o los beneficios que se reconocen por razón del accidente de trabajo, la enfermedad profesional o común, la maternidad, los gastos de entierro, el auxilio de cesantía, las pensiones de jubilación o vejez, las pensiones de viudez, orfandad o invalidez, garantías todas que no obstante su distinta finalidad específica se agrupan dentro del género de las “prestaciones sociales”, porque están dirigidas a cubrir riesgos laborales.”⁸

Actualmente las contingencias laborales están cubiertas por el régimen de seguridad social integral conformado por los sistemas de pensiones, de seguridad social en salud, de riesgos profesionales y de servicios sociales complementarios, de acuerdo con las regulaciones de la Ley 100 de 1993, pero ello no implica que aquellos dineros, servicios u otros beneficios debidos por el empleador en virtud de pactos colectivos, del contrato de trabajo, del reglamento interno de trabajo o de cualquier acto unilateral del patrono, para cubrir los riesgos o necesidades del trabajador, dejen de considerarse “prestaciones sociales”.

De acuerdo con lo anterior, los pagos hechos por la demandante por servicios médicos y drogas para los trabajadores corresponden a **prestaciones sociales**, porque no son retributivos de los servicios prestados, sino que pretenden cubrir, de manera adicional a la cobertura del sistema de seguridad social en salud, las contingencias por salud del trabajador. A pesar de que son pagos laborales de la empresa, no constituyen salario y por tanto no son base de los aportes parafiscales.

Toda vez que los pagos en discusión corresponden a pagos laborales y por tanto tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y por tratarse de prestaciones sociales no se exige acreditar el pago de aportes parafiscales, el cargo prospera y en consecuencia la sentencia será revocada para acceder a la deducción de la suma de \$356'185.570.

⁸ Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, Sentencia del 12 de febrero de 1993, Exp. 5481.

No se accederá a la deducción de la suma de \$119'648.701, por concepto de "otros varios" incluidos por el contribuyente como pagos laborales, porque sobre ellos no se acreditó el pago de parafiscales, ni se presentaron argumentos tendientes a desvirtuar que no constituyen salario y por tanto que se excluyen de la base para el cálculo de los aportes al SENA, ICBF, Cajas de Compensación Familiar y los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

2. Otras Deducciones.

2.1 Contribuciones, afiliaciones y suscripciones.

La Administración rechazó varias partidas incluidas dentro del renglón CX "Otras deducciones" —Contribuciones y afiliaciones, Afiliaciones y sostenimiento, Libros suscripciones— por considerar que no son expensas necesarias para producir la renta. La demandante y ahora apelante considera que a la demandada le correspondía probar el incumplimiento de los requisitos de los gastos.

En relación con la responsabilidad probatoria en el proceso tributario, el artículo 746 del Estatuto Tributario señala que: *"Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija."*

De acuerdo con lo anterior, le corresponde en principio a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias utilizando las amplias facultades de fiscalización e investigación con las que cuenta para obtener las pruebas correspondientes. Pero también puede solicitar al contribuyente la comprobación de los requisitos específicos que la ley exige para el reconocimiento de un descuento, exención, ingreso no gravado, costo, deducción, pasivos, etc.

Como lo ha señalado la Corporación, la presunción de veracidad de las declaraciones tiene como condición que sobre lo hechos allí consignados no se exija una comprobación especial. *"Esta condición tiene por finalidad hacer efectivos la facultad y el deber de investigar y fiscalizar que tiene la Administración tributaria e impedir que el contribuyente escudado en la presunción de veracidad obstaculice la labor de inspección y se niegue a comprobar los*

hechos cuando así se requiera en ejercicio del control sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.” ⁹

Para el caso concreto, la Administración planteó que los gastos por “*Contribuciones y afiliaciones, Afiliaciones y sostenimiento, Libros suscripciones*” **no** son necesarios para la producción de la renta. Esta negación desplaza la carga probatoria al contribuyente, quien deberá demostrar que lo son. Sin embargo, la demandante no asumió ningún esfuerzo argumentativo o demostrativo que permitiera acreditar la necesidad de tales gastos.

En consecuencia el cargo no prospera, por lo que la Sala confirmará la sentencia impugnada, en cuanto rechazó la deducción de estos rubros.

3.2 Impuesto al Turismo

La Administración rechazó la deducción de los pagos por concepto de “*impuesto de turismo*” con fundamento en el artículo 115 del Estatuto Tributario, por considerar que no es un tributo señalado expresamente por esta norma como deducible de la renta del contribuyente. Que los impuestos no son expensas necesarias para el negocio ni reúnen los demás requisitos del artículo 107 ib.

La parte actora alega que no es aplicable el artículo 115 del Estatuto Tributario, porque se trata del pago de una contribución parafiscal y no de un impuesto. Que es un gasto necesario porque se paga en los establecimientos hoteleros como un mayor valor del alojamiento y es propio de empresas que requieren el desplazamiento de su personal.

El artículo 115 del Estatuto Tributario, según el texto vigente¹⁰ para el año gravable 2000 disponía:

“Deducción de impuestos pagados.- Son deducibles en su totalidad los impuestos de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de marzo de 2003, exp. 12946, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁰ Modificado por la Ley 383 de 2003 y posteriormente por el artículo 4 de la Ley 1111 de 2006.

renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.”

De acuerdo con esta disposición, es procedente la deducción de los impuestos que de manera expresa se señalan en la norma, siempre que se trate de aquellos efectivamente pagados durante el respectivo año gravable y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente, pero sin que se requieran los presupuestos de necesidad y proporcionalidad a que alude el artículo 107 ib. para las deducciones generales, pues su desembolso no depende de un criterio comercial, ni pueden compararse con los gastos normalmente acostumbrados en cada actividad, ya que se pagan en cumplimiento de una obligación legal que no depende de tales condicionamientos.¹¹

Debe aclararse que, tratándose de la deducción por contribuciones, es necesario estudiar la naturaleza jurídica del tributo conforme con la normatividad que la regula, para verificar en cada caso si se cumplen los requisitos generales de deducibilidad consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, esto es, que se trate de erogaciones necesarias, proporcionales y que guarden relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En el presente caso no fueron invocadas las normas reguladoras del impuesto al turismo, sino que el actor se limitó a señalar que se trataba de un sobre precio en los gastos de alojamiento de sus empleados. No puede el juzgador, teniendo en cuenta el carácter rogado de la jurisdicción administrativa, reemplazar a la parte identificando las disposiciones aplicables al caso y luego subsumirlas al caso concreto de manera oficiosa. En los procesos de nulidad y restablecimiento del derecho, no se da un control general de legalidad, sino que el Juez analiza únicamente las normas y las motivaciones alegadas.

Teniendo en cuenta que el impuesto al turismo pagado por la demandante no está incluido en el artículo 115 del Estatuto Tributario y que no se plantearon argumentos que permitan concluir que se trata de una contribución que reúna los

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de abril de 2005, exp. 14279, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

requisitos consagrados en el artículo 107 ib., no es posible deducirlo de la renta, como lo señaló el Tribunal, por lo que el cargo no prospera.

2.3 Pérdidas en retiro de bienes y ajustes de inventarios.

La entidad demandada rechazó la deducción por pérdidas en retiro de bienes y ajuste de inventarios porque no son necesarios para la producción de la renta en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, ni se trata de las pérdidas de activos cuya deducción se acepta a pesar de no tener relación de causalidad con la actividad productiva, porque en este caso no se demostró una fuerza mayor, como exige el artículo 148 ib.

La sociedad considera que debe aplicarse el artículo 62 del Estatuto Tributario y sus reglamentarios que permiten el ajuste de las diferencias entre el inventario físico y los registros contables cuando correspondan a destrucción, rotura, inutilidad, sustracción o apropiación indebida por un tercero, para lo cual no es razonable exigir prueba porque se trata de un porcentaje ínfimo del valor de los inventarios.

El Tribunal negó la prosperidad de este cargo, porque el Estatuto Tributario no prevé la disminución del inventario por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida para quienes utilicen el sistema de inventarios permanentes. En esos casos debe registrarse una provisión contable que no es deducible para efectos fiscales.

Para resolver se advierte, en primer lugar, que la sociedad establece el costo de los inventarios enajenados a través del sistema de inventarios permanentes, por disposición del artículo 2 de la Ley 174 de 1994,¹² toda vez que por tratarse de una sociedad anónima está obligada a presentar sus declaraciones tributarias firmadas por revisor fiscal.

¹² "Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este Estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por revisor fiscal o contador público, deberán establecer el costo de enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales."

El sistema de inventarios permanentes o continuos permite conocer en cualquier momento el valor de las existencias y el costo de los artículos vendidos, los cuales se toman de tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, las que hacen parte de la contabilidad, donde se registran las unidades compradas, vendidas o consumidas, el costo de lo vendido y de lo comprado, y al final del ejercicio se hace constar en el libro de inventarios el costo de las existencias.¹³

El artículo 64 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes que adopten el sistema de juego de inventarios, la disminución del inventario final por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, *“hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras.”* Y, si se demuestra la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse sumas mayores.

Así, lo que la citada disposición autoriza es la disminución del “inventario final”, que es uno de los factores de determinación del costo de los activos movibles, en el sistema de juego de inventarios, y no la deducción por pérdidas en la enajenación de activos movibles, que puedan originarse por la destrucción de las mercancías. Tal disposición está en concordancia con el inciso final del artículo 148 del Estatuto Tributario que de manera expresa prohíbe la deducibilidad de las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios.¹⁴

En el caso de los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes, las pérdidas, roturas, destrucción u obsolescencia de bienes del activo movable, deben contabilizarlas creando una provisión que registre la pérdida de valor del inventario, de conformidad con el artículo 52 del Decreto 2649 de 1993. Esta provisión no es deducible de la renta porque para efectos fiscales sólo se permiten las deducciones expresamente permitidas en las normas tributarias y porque así lo dispone el parágrafo del artículo 65 del Estatuto Tributario.¹⁵

¹³ Decreto Reglamentario 187 de 1975, artículos 29 a 31.

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias de 29 de septiembre y de 27 de octubre de 2005, expedientes 13706 y 13937, M.P. Héctor J. Romero Díaz y Juan Ángel Palacio Hincapié, respectivamente.

¹⁵ Según esta disposición *“el valor del inventario detallado de las existencias al final del ejercicio, antes de descontar cualquier protección para su protección, debe coincidir con el total registrado en los libros de contabilidad y en la declaración de renta.”*

Esta Corporación también ha reconocido la deducción del valor de los activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de contribuyente, que deban ser destruidos por disposiciones legales o administrativas, porque no pueden ser consumidos, ni usados, es decir, que no pueden ser comercializados en ninguna forma, *“siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionada con la actividad, en otras palabras, que acata los presupuestos del artículo 107 del E.T. En todo caso se advierte que además el contribuyente debe demostrar que tal expensa no ha sido reconocida por otros medios (deducción)”*¹⁶

En el presente caso, la sociedad actora no demostró las causas que dieron lugar a la pérdida de los inventarios o que su retiro se originó en su obsolescencia, ni acreditó que se tratara de expensas necesarias con la actividad productora de renta. Por el contrario consideró que no tenía esa carga probatoria.

En esas condiciones no es posible acceder a la deducción de las partidas solicitada por este concepto, ya que no se aportaron pruebas que permitieran determinar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, amen que, como se indicó, las provisiones por pérdida de inventarios no son deducibles de la renta del contribuyente.

Por tanto, el cargo no prospera y se confirmará la decisión de primera instancia en cuanto mantuvo el rechazo de la deducción por retiro de bienes y ajuste de inventarios.

3. Sanción por Inexactitud.

La parte demandante impugnó la decisión del Tribunal de mantener la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, alegando que no se reúnen los presupuestos exigidos en el artículo 647 del Estatuto Tributario para que ella se genere, porque no se incluyeron en la declaración factores inexistentes.

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 25 de septiembre de 2006, exp. 15032, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, y del 7 de febrero de 2008, exp. 15960, M.P. Héctor J. Romero Díaz, entre otras.

Para la Sala, si el contribuyente no cancela los aportes parafiscales exigidos como requisito de la deducción de los pagos laborales, procede su desconocimiento y que se considere que se incluyeron gastos inexistentes, lo cual da lugar a la sanción por inexactitud.

La misma situación se presenta cuando se deducen erogaciones que no reúnen los requisitos exigidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su procedencia, toda vez que el artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que hay lugar a la sanción por inexactitud cuando se incluyen deducciones inexistentes y, en general, cuando se utilicen en la declaración tributaria datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar.

Por lo anterior, no hay lugar a levantar la sanción por inexactitud impuesta por la Administración, salvo en lo que tiene que ver con la deducción que se acepta por concepto de servicios médicos y drogas para los trabajadores. En consecuencia, la Sala liquidará la sanción teniendo en cuenta el reconocimiento de esta partida.

4. Sanción por irregularidades en la contabilidad.

La Administración impuso la sanción prevista en los artículos 654 y 655 del Estatuto Tributario, por considerar que el libro diario no permite verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos. El Tribunal negó la pretensión de levantar la multa impuesta, porque en el acta donde se dejó constancia de la irregularidad no se objetó esta circunstancia.

El demandante alega que los libros de contabilidad deben apreciarse en su conjunto y no puede descalificarse todos los estados financieros por el contenido de un solo libro, teniendo en cuenta que en los auxiliares se encontraban los datos requeridos.

Para resolver, la Sala recuerda que los comerciantes deben llevar contabilidad regular de sus negocios, para lo cual deberán utilizarse los libros señalados por el legislador. La ley no ha fijado de manera expresa cuáles son los libros obligatorios, sin embargo, de lo previsto en el artículo 125 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 y en los artículos 49 y siguientes del Código de Comercio, para que la

contabilidad sea comprensible, útil y las operaciones sean registradas en estricto orden cronológico, bien sea de manera individual o por resúmenes globales no superiores a un mes, se ha entendido que se requiere la utilización de los llamados libro diario y mayor y balances.

En el libro diario se registran todos los movimientos débito y crédito de las cuentas, las operaciones resultantes de los hechos económicos ocurridos en un periodo no superior a un mes. Los asientos que se hacen en este libro se basan en la información contenida en los comprobantes de contabilidad. Si como ocurre en el presente caso, el libro diario no permite verificar los factores necesarios para determinar las bases gravables, porque no se registran los comprobantes de diario identificados, se incurre en la irregularidad sancionable prevista en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario.

Los libros auxiliares no pueden sustituir en estos fines al libro diario porque, según señala el artículo 126 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, éstos no se registran y para que los libros comerciales puedan servir de prueba deben haberse registrado previamente a su diligenciamiento ante las autoridades competentes. Los registros auxiliares permiten ampliar la información contenida en los libros obligatorios, pero no reemplazarla.

En consecuencia el cargo no prospera y debe mantenerse la sanción por irregularidades en la contabilidad, como concluyó el Tribunal de primera instancia.

5. Sanción por devolución improcedente.

Se demandó también la nulidad de las resoluciones mediante las cuales, de manera independiente, se impuso la sanción por devolución improcedente.

La demandante hace depender la legalidad de estos actos a lo que se determine en este fallo respecto de los cargos planteados contra la liquidación oficial.

El artículo 670 del Estatuto Tributario dispone que si se devuelve un saldo a favor y la administración tributaria, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica dicho saldo, el contribuyente deberá reintegrar las sumas devueltas o compensadas en exceso, junto con sus intereses incrementados en un 50%.

Si la liquidación oficial que modificó el saldo a favor se sometió a control jurisdiccional y fue declarada parcialmente nula, la sanción por devolución improcedente debe disminuirse en proporción al valor indebidamente reintegrado. Ello no significa que el proceso de determinación del impuesto y el de imposición de la sanción por devolución improcedente se confundan, sino que se parte del reconocimiento de los efectos que uno tiene en el otro.¹⁷

En el presente caso la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá reconoció la devolución del saldo a favor reflejado en la declaración de renta del año 2000 presentada por el demandante, por valor de \$3.457'558.000. Este saldo fue modificado mediante la liquidación oficial que también se demandó en este proceso y que en la presente providencia se anulará parcialmente.

Por lo anterior, la Sala declarará la nulidad parcial de las resoluciones que impusieron sanción por devolución improcedente para liquidar la sanción en proporción al valor indebidamente devuelto, teniendo en cuenta el saldo a favor definitivo que se determina en esta sentencia.

Conclusión.

Por las razones expuestas anteriormente, la Sala revocará parcialmente la sentencia de primera instancia para declarar la nulidad de la liquidación oficial en cuanto rechazó la deducción por concepto de servicios médicos y drogas para los trabajadores, por lo cual se realiza a continuación una nueva liquidación del tributo, ajustando la sanción por inexactitud conforme a lo expuesto anteriormente.

Así mismo, y en razón a la modificación del saldo a favor reflejado en la declaración, se declarará la nulidad parcial de la Resolución que impuso la sanción por devolución improcedente, para liquidarla en proporción al valor determinado como saldo a favor definitivo.

En lo demás se confirmará la sentencia impugnada.

¹⁷ La Sala ha reiterado que los actos sancionatorios, como en este caso, la Resolución que ordena el reintegro de sumas devueltas o compensadas, hacen parte de una actuación oficial diferente a la de la determinación del impuesto, como es la Liquidación de Revisión. Se ha distinguido entre la actuación administrativa relacionada con el reintegro de la devolución efectuada y la correspondiente al proceso de determinación oficial del tributo, como dos actuaciones diferentes y autónomas, aún cuando la orden de reintegro se apoye fácticamente en la actuación de revisión. (Sentencias de fechas 19 de julio de 2002, Exp. 12866 y 12934, M.P. Ligia López Díaz y de 23 de febrero de 1996, Exp. 7463 M.P. Julio E. Correa R.)

En consecuencia se practica la siguiente liquidación de reemplazo:

	Privada	Liq. Oficial	Liq. Definitiva
Total ingresos netos	228.541.452.000	228.541.452.000	228.541.452.000
Total Costos	164.984.812.000	164.984.812.000	164.984.812.000
Comis. honorarios servicios	2.081.098.000	2.081.098.000	2.081.098.000
Salarios prest.otros Laborales	10.820.669.000	10.350.544.000	10.706.730.000
Intereses y gastos financieros	23.603.627.000	23.603.627.000	23.603.627.000
Gastos en el exterior	275.012.000	275.012.000	275.012.000
Depreciación amort. Agot.	823.346.000	823.346.000	823.346.000
Otras deducciones	20.344.369.000	19.737.642.000	19.737.642.000
Total Deducciones	57.948.121.000	54.790.171.000	57.227.455.000
Renta líquida del ejercicio	5.608.519.000	8.766.469.000	6.329.185.000
Impuesto sobre renta gravable	1.962.982.000	2.339.880.000	2.215.215.000
Descuento generación empleo	272.000.000	272.000.000	272.000.000
Descuento por donaciones	115.203.000	115.203.000	115.203.000
Otros descuentos tributarios	34.293.000	34.293.000	34.293.000
Total impuesto neto de renta	1.541.486.000	1.918.384.000	1.793.719.000
Total retenciones	4.510.846.000	4.510.846.000	4.510.846.000
Menos saldo a favor anterior	311.845.000	311.845.000	311.845.000
Menos anticipo	176.353.000	176.353.000	176.353.000
Mas sanciones	0	872.937.000	403.573.000
Total saldo a favor	3.457.558.000	2.207.723.000	2.801.752.000

Total saldo a favor antes de sanciones	3.457.558.000		3.205.325.000
Sanción por inexactitud 160% del menor saldo a favor	Privada 3.457.558.000	Liq. Definitiva 3.205.325.000	Diferencia 252.233.000
	Sanción = 252,233,000 x 160% =		403.572.800

Aproximado múltiplo de mil más cercano	403,573,000
---	--------------------

Sanción por improcedencia de la devolución			
	Valor devuelto	Saldo a favor definitivo	Devuelto improcedente
	3.457.558.000	2.801.752.000	655.806.000
Valor a reintegrar	655.806.000	más los intereses correspondientes incrementados en un 50% a la tasa vigente al momento del pago	

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

FALLA

1. **REVÓCASE** parcialmente la sentencia del 11 de julio de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A";
2. **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000015 del 27 de enero de 2004 y de la Resolución 310066200500004 del 19 de enero de 2005, proferidas por la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, por las razones expuestas en la parte considerativa.
3. Como restablecimiento del derecho, **DETERMÍNASE** el saldo a favor de la sociedad DUPONT DE COLOMBIA S.A. por el impuesto de renta del año gravable 2000 en la suma de \$ 2.801.752.000, de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.
4. **DECLÁRASE** la nulidad parcial de las Resoluciones 310642004000084 de 31 de agosto de 2004 y 310662005000003 de 21 de enero de 2005, proferidas por la Administración de los Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, para liquidar la sanción por devolución improcedente, teniendo en cuenta la modificación del saldo a favor que se determina en esta providencia.

5. En consecuencia, la sociedad demandante deberá reintegrar la suma de \$655'806.000, devueltos de manera improcedente, más los intereses incrementados en un 50% a la tasa vigente al momento del pago.
6. **CONFÍRMASE** en lo demás la sentencia impugnada.
7. **RECONÓCESE** personería a ANTONIO GRANADOS CARDONA como apoderado de la demandada.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ