

SANCION POR INEXACTITUD – Reducción. Requisitos / SANCION POR MORA EN EL PAGO DE IMPUESTOS ANTICIPOS Y RETENCIONES – Debe liquidarse intereses moratorios por cada día calendario de retardo / INTERESES MORATORIOS – Deben pagarse y liquidarse sobre los impuestos, anticipos y retenciones / SANCION POR INEXACTITUD – Sobre ella no se liquidan intereses moratorios

De acuerdo con el artículo 713 del E.T., para que la sanción por inexactitud se reduzca a la mitad, es necesario que, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, el contribuyente acepte total o parcialmente las glosas propuestas por la Administración en la liquidación de revisión y modifique la declaración privada para adicionar los mayores valores aceptados, al igual que la sanción por inexactitud reducida. Así mismo, el contribuyente debe acreditar el pago de los mayores valores por concepto de impuestos, retenciones y sanciones. El artículo 634 ibídem, modificado por el artículo 3° de la Ley 788 de 2002, consagra la sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. La norma establece que el contribuyente que no cancele oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, debe liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de retardo. En este orden de ideas, la declaración de corrección que se presente dentro del término para interponer el recurso de reconsideración será válida en la medida en que el contribuyente acredite el pago del mayor impuesto, retenciones y sanciones, dentro de las cuales se incluyen la sanción por mora y la sanción por inexactitud reducida. Por lo tanto, si la declaración inicial arrojó saldo a favor, al corregir la declaración privada con ocasión de la liquidación de revisión, éste debe determinar el mayor impuesto resultante de las glosas que acepta, esto es, el mayor impuesto a cargo y la sanción por inexactitud reducida. También debe liquidar y pagar intereses moratorios pero únicamente sobre los impuestos, anticipos y retenciones, no sobre la sanción por inexactitud, pues el artículo 634 del Estatuto Tributario no prevé que dicha sanción genere intereses moratorios, y, se insiste, la sanción por mora sólo se liquida sobre impuestos, anticipos y retenciones.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 713 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 634

EXPENSAS NECESARIAS – Requisitos / PAGOS AL CONSEJO NACIONAL DE SEGURIDAD – Son deducibles / ICONTEC – Es una expensa necesaria / PAGOS POR LA ADQUISICION DEL DERECHO AL USO DEL CODIGO DE BARRAS – Son expensas necesarias / PAGOS A LA CAMARA DE COMERCIO – Son deducibles por ser expensas necesarias / PAGOS A LA SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO POR CONCEPTO DE REGISTRO DE MARCAS Y PATENTES - Son necesarios y deducibles / INTERESES MORATORIOS – Son deducibles. Requisitos

Conforme con el artículo 107 del E.T., son deducibles las expensas que se realizan durante el año o periodo gravable, en desarrollo de la actividad productora de renta, que guardan relación de causalidad con ésta, que son necesarias y proporcionales frente a la misma. En concreto, los gastos necesarios son aquellos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta y que son usuales entre quienes desarrollan dicha actividad. Se excluyen los gastos suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes el Consejo Colombiano de Seguridad es una asociación particular de carácter técnico y científico que, según el artículo 49 del Decreto 614 de 1984,

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

sirve como organismo de apoyo en las labores de divulgación, capacitación y asesoría en las áreas de salud ocupacional. Igual criterio se aplica para el caso concreto, ya que la demandante, en desarrollo de su objeto social, fabrica y exporta toda clase de materiales para la construcción y utensilios para el hogar. Al seguir las normas técnicas y obtener la certificación del ICONTEC, la actora garantiza que sus productos cumplen con las políticas de calidad del Estado Colombiano, que le permiten comercializar sus productos en mejores condiciones en los mercados internacionales, y, en últimas, obtener ingresos, de manera que el gasto es necesario para el desarrollo de la actividad económica de la sociedad. El código de barras es un sistema que utiliza líneas paralelas verticales, que se imprimen en empaques, embalajes o etiquetas, para identificar con precisión los productos. Dentro de las ventajas que genera para el empresario el uso de este sistema, están los bajos costos de implementación y el ahorro de horas-hombre en la etiquetación de precios, registro, mantenimiento y control de inventarios, ya que con el código de barras el escáner captura la información, sin que sea necesario que el empleado la digite. La Decisión 486 de la Comunidad Andina permite a las oficinas nacionales competentes de cada país exigir al solicitante o titular el pago de una tasa para ciertas actuaciones. Por ejemplo, para mantener vigente la patente o la solicitud de la misma en trámite, el titular o solicitante debe pagar una tasa anual, ya que, de no hacerlo, se produce la caducidad de la patente o de la solicitud, según el caso. En el registro de marcas ocurre algo similar. Para la oposición del registro de una marca, es necesario que el opositor acredite el pago de la tasa correspondiente, pues, de lo contrario, la oficina nacional competente no considera admitida la oposición. De igual forma, la falta de pago de las tasas respectivas es causal de caducidad del registro. En Colombia, la Superintendencia de Industria y Comercio, mediante la Circular Única del 19 de julio de 2001, modificada con la Resolución 44691 del 31 de diciembre de 2001, que regía para el año 2002, fijó las tasas para los procedimientos relativos a la propiedad industrial que el demandante pagó. De lo anterior, la Sala concluye que los pagos a la Superintendencia de Industria y Comercio por concepto de registro de marcas y patentes son necesarios, y, por tanto, deducibles, en la medida en que son obligatorios y se efectúan en cumplimiento de las disposiciones legales que regulan la materia. Adicionalmente, permiten al contribuyente salvaguardar las invenciones y los signos que representan sus productos del uso no autorizado por parte de terceros; así, se garantiza la exclusividad en la explotación de estos bienes y la obtención de ingresos. Conforme a las pruebas que obran en el expediente, precisa la Sala que los intereses en discusión son intereses de mora liquidados sobre las facturas con más de 60 días de vencidas que PLÁSTICOS GERFOR S.A. expidió en desarrollo de los contratos de compraventa de materiales que en repetidas oportunidades celebró con PVG GERFOR S.A. De esta manera, los intereses que la actora dedujo en su declaración de renta de 2002 no son intereses presuntos, pues, de acuerdo con el artículo 35 del Estatuto Tributario en su redacción original, estos solo se generan en los préstamos en dinero que las sociedades otorguen a sus socios o accionistas. Teniendo en cuenta que el artículo 117 del Estatuto Tributario permite la deducción de intereses, incluyendo los intereses moratorios, que se causen a personas o entidades no vigiladas por la Superintendencia Financiera, únicamente en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, y que los intereses de mora que PLÁSTICOS GERFOR S.A. facturó a PVC GERFOR S.A. no superan el límite que impone la ley, procede la deducción de intereses que la actora incluyó en su declaración de renta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / DECISION 486 DE LA COMUNIDAD ANDINA

SANCION POR INEXACTITUD – No hay lugar a levantarla cuando no existe diferencia de criterios

La Sala considera que no se presenta diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración, en razón a que la actora se limitó a afirmar que las expensas eran necesarias, sin exponer argumentos sólidos que permitieran concluir que la renta se hubiera visto afectada de alguna manera si el contribuyente no hubiera asumido los gastos que se desconocieron en el fallo impugnado y, por lo mismo, que las erogaciones cumplían con el requisito de necesidad que el artículo 107 del Estatuto Tributario exige para que las expensas sean deducibles.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., dos (2) de agosto de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01190-01(17189)

Actor: P V C GERFOR S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 13 de marzo de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“1. ANULANSE (sic) PARCIALMENTE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS CONTENIDOS EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL No.

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*

310642005000041 del 18 de marzo de 2005 PROFERIDA POR LA DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS DE LOS GRANDES CONTRIBUYENTES DE BOGOTÁ y la RESOLUCIÓN No. 310662006020003 de 26 (sic) de febrero de 2006 PROFERIDA POR LA DIVISIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA.

EN CONSECUENCIA DE LO ANTERIOR, Y A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, TÉNGASE COMO LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS PARA EL AÑO GRAVABLE 2002, LA SIGUIENTE LIQUIDACIÓN (...)

ANTECEDENTES

El 3 de abril de 2003, PVC GERFOR S.A. presentó declaración de renta por el año 2002 con un saldo a favor de \$1.000.882.000¹. La declaración inicial se corrigió el 24 de julio de 2003 para reducir el saldo a favor a \$988.193.000².

Por Resolución 608-0951 de 25 de julio de 2003, la demandada ordenó la devolución del saldo a favor que la demandante solicitó³.

El 2 de julio de 2004, la Administración Tributaria expidió el Requerimiento Especial 310632004000325, en el que propuso modificar la declaración de renta de la compañía para rechazar deducciones y disminuir el saldo a favor a \$524.488.000⁴.

El 18 de marzo de 2005, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000041, en la que se mantuvieron las glosas propuestas en el requerimiento especial⁵.

Con ocasión de la liquidación oficial, la sociedad aceptó el rechazo de algunas de las deducciones⁶. Por tal razón, el 19 de mayo de 2005, presentó declaración de corrección⁷. Allí, la demandante liquidó un mayor impuesto a cargo (\$58.477.000), intereses moratorios (\$48.292.483) y sanción por inexactitud reducida (\$46.781.000), que en total ascendió a \$146.307.000 y esta suma se pagó en la misma fecha⁸.

¹ Folio 61 c.a.

² Folio 336 c.a.

³ Folios 482 a 484 c.a.

⁴ Folios 1316 a 1331 c.a.

⁵ Folios 1343 a 1356 c.a.

⁶ Folios 1527 c.a.

⁷ Folio 1361 c.a.

⁸ Folio 1362 c.a.

El 20 de mayo de 2005, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁹.

La Administración resolvió el recurso de reconsideración mediante la Resolución 310662006000003 de 28 de febrero de 2006¹⁰. En el acto administrativo, la DIAN modificó la liquidación oficial de revisión para determinar que el saldo a favor de la compañía equivalía a \$552.436.000 y, así mismo, decidió no incorporar al expediente la declaración de corrección de 19 de mayo de 2005, pues, la demandante no acreditó el pago total del mayor valor que generó la corrección (\$153.551.083).

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., PVC GERFOR LTDA. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000041 de 18 de marzo de 2005, y de la Resolución No. 310662006000003 del “26 de febrero de 2006”, proferidas por la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se confirme la declaración de renta que la sociedad presentó por el año 2002.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 107, 117, 647, 683, 713, 746 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 30 del Decreto 433 de 1999.

Como concepto de violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

1. La declaración de corrección del 19 de mayo de 2005 es válida

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN desconoció la declaración de corrección que la sociedad presentó el 19 de mayo de 2005 porque, en criterio de la entidad, el mayor impuesto que la demandante liquidó en la declaración de corrección generó intereses de mora por \$48.292.483, de los cuales la sociedad no pagó \$7.244.083.

La Administración Tributaria aplicó los Conceptos 068351 de 23 de septiembre de 2005 y 083326 de 26 de noviembre de 2004 en los que se dice que los intereses de mora que se generan sobre las sumas devueltas en exceso se liquidan sobre la diferencia entre el saldo a favor de la declaración inicial y el saldo a favor de la declaración de corrección.

⁹ Folios 1496 a 1528 c.a.

¹⁰ Folios 1543 a 1597 c.a.

Con fundamento en lo anterior, la DIAN liquidó los intereses sobre la base de \$105.259.000 que corresponde al mayor impuesto a cargo (\$58.477.000) más la sanción por inexactitud reducida (\$48.782.000).

Así, el fisco obliga a la sociedad a liquidar intereses sobre la sanción por inexactitud reducida, no obstante que en los Conceptos 029495 y 024929 de mayo de 2002 se aclaró que sobre las sanciones tributarias no se liquidan intereses de mora.

Dado que la sociedad acogió los Conceptos 29495 y 24929 de 2002 al momento de liquidar los intereses de mora, la DIAN no podía objetar la actuación del contribuyente.

De igual manera, el Concepto 068351 de 2005 no podía servir de guía para liquidar los intereses a cargo de la sociedad, pues, se expidió con posterioridad a la presentación de la declaración de corrección.

La aplicación retroactiva del concepto en mención contraviene lo dispuesto en la Circular DIAN 175 de 2001 y vulnera el artículo 29 de la Constitución Política.

La demandante anexó al recurso de reconsideración prueba del pago del mayor impuesto a cargo, las sanciones y los intereses liquidados, como se explica en los Conceptos 29495 y 24929 de 2002. Con ello, acreditó el cumplimiento de los requisitos que exige el artículo 713 del Estatuto Tributario para que la declaración de corrección se acepte.

2. Improcedencia del rechazo de deducciones

2.1. Pagos por concepto de medicina prepagada por \$8.314.879

En la liquidación oficial de revisión se desconoció la deducción por concepto de medicina prepagada porque (i) no es una expensa necesaria, (ii) no existe acuerdo contractual que permita establecer el carácter no salarial del pago, y (iii) los pagos por medicina prepagada no son obligatorios para el empleador.

La demandada no explicó las razones legales que le llevaron a concluir que la expensa no es necesaria, lo que constituye violación al derecho de defensa de la sociedad.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN aseveró que el contribuyente, para demostrar que los pagos son necesarios con criterio comercial, se debe remitir a los artículos 189 y 190 del Código de Comercio, que se refieren a las actas de juntas de socios o de las asambleas de accionistas.

Así, el acta de la asamblea de accionistas en la que se deje constancia sobre la necesidad de la erogación es la prueba que permite la deducibilidad de la expensa.

En el acta de asamblea de accionistas de PVC GERFOR S.A., de 5 de julio de 2006, se expresó que los pagos por medicina prepagada son beneficios que la compañía otorga a algunos de sus

trabajadores y que generan bienestar en los mismos. En últimas, esto genera mayores ingresos a la sociedad.

El criterio que la DIAN plasmó en el Concepto 011104 de 25 de febrero de 2004 respecto del requisito de necesidad se debe aplicar para resolver el presente caso.

2.2. Pagos por servicios telefónicos por \$313.280

La Administración Tributaria rechazó el gasto por concepto de servicios telefónicos, porque los celulares no figuraban a nombre de la sociedad, y, porque, además, la expensa se consideró suntuaria.

En el acta de asamblea de accionistas de 5 de julio de 2006, se aclaró que los pagos por servicios telefónicos a empleados son esporádicos y son necesarios en el negocio de la sociedad, ya que los celulares permiten a los empleados mantener el contacto con la compañía y propiciar negocios.

La demandada afirmó que a la sociedad le correspondía probar que los empleados utilizaron los celulares para desempeñar sus labores, aun cuando los funcionarios de la DIAN, al examinar las constancias de pago y los soportes contables, no cuestionaron el uso que se dio a dichos aparatos.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración Tributaria modificó el motivo de rechazo que planteó en la liquidación oficial de revisión, con lo que vulneró el derecho de defensa de la sociedad.

La DIAN debió practicar inspección judicial para determinar el uso de los celulares antes de rechazar la expensa. Al no hacerlo, desconoció el artículo 683 del Estatuto Tributario, pues no realizó todas las diligencias tendientes a determinar la correcta carga fiscal del contribuyente.

La demandada no respetó la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias que consagra el artículo 746 del Estatuto Tributario, toda vez que la prueba sobre la utilización de los celulares sólo se exigió en la resolución que agotó vía gubernativa, y, además, la sociedad no estaba obligada a probar este hecho de acuerdo con los artículos 786 a 791 del Estatuto Tributario.

2.3. Pagos por afiliaciones por \$33.412.418

La DIAN rechazó la deducción de los pagos que la demandante efectuó a ACOPLÁSTICOS, ACODAL, APROCOF, CAMACOL, ANDESCO, el Consejo Colombiano de Seguridad, el Diario La República, FENALCO, ICONTEC, el Instituto Colombiano de Codificación y Automatización y, LEGIS S.A. por incumplir los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad que consagra el artículo 107 del Estatuto Tributario.

La demandada, en la liquidación oficial de revisión, no cuestionó la realidad de los pagos. Por este motivo, la sociedad no allegó al proceso administrativo los documentos soporte.

La demandante entregó a la DIAN un certificado de revisor fiscal en el que consta que los pagos por afiliaciones están soportados en documentos internos y externos, guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta, son necesarios y proporcionales, como establece el artículo 107 del Estatuto Tributario.

El artículo 777 ibídem establece que las certificaciones de revisor fiscal o de contador público constituyen prueba contable suficiente, sin perjuicio de las comprobaciones adicionales que pueda realizar la Administración Tributaria.

La DIAN desconoció la norma en mención y desestimó el certificado de revisor fiscal en razón a que no se adjuntaron los soportes respectivos. Si para la demandada era necesario examinar tales documentos, debió practicar inspección tributaria.

2.4. Pagos por trámites, licencias y otros pagos por \$22.086.029

La deducibilidad de los gastos por trámites, licencias y otros pagos se demuestra con el acta de asamblea de accionistas de 5 de julio de 2006 y el certificado de revisor fiscal que se anexó al recurso de reconsideración, que, como se dijo, constituye prueba contable suficiente por el artículo 777 del Estatuto Tributario.

3. Deducibilidad del gasto por concepto de intereses por \$210.380.119

La DIAN rechazó la deducción de los intereses que la actora pagó a PLÁSTICOS GERFOR S.A., de una parte, porque la sociedad dedujo intereses presuntos, y, de otra, porque los intereses moratorios no son deducibles.

PVC GERFOR S.A. pagó a PLÁSTICOS GERFOR S.A. los intereses moratorios que se generaron sobre las facturas de venta que la demandante pagó luego del vencimiento, según consta en la copia de las facturas y en el certificado de revisor fiscal que se adjuntaron al recurso de reconsideración.

Toda vez que el artículo 35 del Estatuto Tributario dispone que los intereses presuntos se causan sobre los préstamos en dinero que la sociedad otorga a sus socios, es claro que los intereses en controversia no son intereses presuntos

Teniendo en cuenta que el artículo 30 del Decreto 433 de 1999 establece que los gastos de financiación, ordinaria, extraordinaria o moratoria son deducibles siempre que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, la deducción de intereses que la sociedad efectuó en su declaración de renta es procedente.

4. Sanción por inexactitud por \$268.158.000

En los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, para que proceda la imposición de la sanción por inexactitud se debe comprobar la omisión de ingresos y la inexistencia de las deducciones, como lo explicó la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencias 8533 de 17 de octubre de 1997 y 9133 de 20 de noviembre de 1999.

La DIAN rechazó las deducciones porque las expensas no cumplían con el requisito de *necesidad* que prevé el artículo 107 del Estatuto Tributario y desconoció el gasto por intereses al calificarlos como intereses presuntos.

En el presente caso, la sanción por inexactitud no procede, ya que en el expediente no aparece probado que las deducciones solicitadas fueran inexistentes.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación:

1. No es válida la declaración de corrección

Los intereses de mora se liquidaron sobre la diferencia entre el saldo a favor que generó la corrección de 24 de julio de 2003 y el saldo a favor que generó la corrección de 19 de mayo de 2005.

La modificación del denuncia rentístico demuestra que la actora no tenía derecho a obtener la devolución del saldo a favor que liquidó en la declaración de corrección de 24 de julio de 2003. Entonces, la actora disfrutó de dineros que no eran suyos y que debe restituir con intereses.

En el Concepto 068351 de 23 de septiembre de 1995, la DIAN explicó que cuando la Administración Tributaria disminuye el saldo a favor, la base para la liquidación de intereses moratorios es la diferencia entre el saldo a favor de la declaración inicial y el saldo a favor de la liquidación oficial de revisión.

La demandada no desconoció el principio de correspondencia que consagra el artículo 711 del Estatuto Tributario, ni la congruencia que debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, ya que la deducibilidad de las expensas se discutió a lo largo del proceso administrativo.

2. El rechazo de deducciones es procedente

La procedencia de las deducciones depende del cumplimiento de los requisitos generales del artículo 107 del Estatuto Tributario y de los requisitos especiales que para cada expensa señale la ley.

Los argumentos que presentó la demandada para respaldar sus decisiones en las distintas etapas procesales, no modificaron el hecho que se debate y que es la procedencia de las deducciones. Al respecto, se cita la sentencia que la Sección Cuarta del Consejo de Estado profirió el 18 de julio de 1997, en el Exp. No. 8280.

En la respuesta al requerimiento especial, la demandante afirmó que sus empleados utilizaban los celulares para desarrollar labores propias de la sociedad. La DIAN, en la liquidación oficial de

revisión, debatió los argumentos que planteó la actora, toda vez que, si no lo hubiera hecho, habría renunciado a ejercer el derecho de defensa frente a ellas.

En los actos demandados, la DIAN no modificó las glosas que cuestionó en el requerimiento especial, sólo valoró los argumentos que presentó la compañía, al igual que la pertinencia, conducencia y oportunidad de las pruebas que se aportaron.

La motivación de la liquidación oficial de revisión no podía ser igual a la del requerimiento especial, ya que la Administración Tributaria debía resolver sobre los hechos que la demandante planteó en la respuesta a dicho requerimiento.

En el Concepto 0001 de 1982 se aclaró que las expensas deducibles son todos los gastos que la ley autoriza, que son forzosos para desarrollar la actividad productora de renta, y que, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida.

Los requisitos para la deducibilidad de la expensa que consagra el artículo 107 del Estatuto Tributario, y que se aplican en general para todas las deducciones, excluyen aquellos gastos que se consideran útiles o convenientes.

Según el artículo 107 del Estatuto Tributario, la necesidad y proporcionalidad de las expensas se determina con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones que la ley establece.

Los gastos que con criterio comercial se consideran necesarios, son aquellos en los que normalmente incurren las personas que se encuentran en las mismas condiciones dentro de la práctica comercial, es decir, por la costumbre comercial que describen los artículos 189 y 190 del Código de Procedimiento Civil.

Así, los gastos necesarios son los forzosos, imprescindibles o indispensables para la producción de la renta y no los útiles, convenientes o extraordinarios. Frente a este tema, se citan los Conceptos DIAN 8240 de 7 de febrero de 2001 y 11104 de 25 de febrero de 2005.

2.1. Pagos por medicina prepagada

El gasto por concepto de medicina prepagada no es deducible, en la medida en que no guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta y no es necesario. Así mismo, de acuerdo con el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, los aportes por salud a cargo del empleador son los únicos deducibles en la declaración de renta, como lo manifestó la DIAN en el Concepto 23447 de 1996.

La expensa se rechazó por no cumplir con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario; por consiguiente, el certificado de revisor fiscal que aportó la sociedad, en el que consta que los trabajadores estuvieron afiliados al Plan Obligatorio de Salud, no es una prueba conducente ni pertinente que desvirtúe la glosa.

2.2. Pagos por servicios telefónicos

Para que procediera la deducción del gasto por uso de teléfonos celulares, la actora debió demostrar que aun cuando los aparatos no son de propiedad de la compañía, se utilizan al servicio de la misma, lo cual no ocurrió.

2.3. Gastos por afiliaciones

La demandante debió aportar las facturas que demuestren el origen y las características del gasto por afiliaciones, para que la Administración Tributaria pudiera determinar si la erogación es acostumbrada e indispensable para el desarrollo de la actividad productora de renta o la obtención del ingreso.

2.4. Gastos por trámites y licencias

El certificado de revisor fiscal no es prueba conducente, pertinente y útil que permita establecer la deducibilidad del gasto por trámites y licencias.

2.5. Gastos por otros pagos y por intereses de mora

El gasto por *otros pagos* se rechazó porque carecía de soportes y el certificado de revisor fiscal no supe esta falencia.

Los pagos por intereses de mora se desconocieron, teniendo en cuenta que el 12 de diciembre de 1997 se inscribió en el registro mercantil la situación de control de PVC GERFOR S.A. como grupo empresarial.

Así mismo, la Administración manifestó que la suma en discusión correspondía a un castigo de cartera originado en la venta de bienes a crédito, que no cumplía con los requisitos que permiten su deducibilidad.

Además, la erogación se rechazó por no ajustarse a lo previsto en los artículos 35 y 177 del Estatuto Tributario.

Las facturas de venta que entregó PLÁSTICOS GERFOR S.A. se elaboraron por compra de maquinaria y por los intereses moratorios que se causaron a cargo de PVC GERFOR S.A.

En el certificado suscrito por el representante legal y el revisor fiscal de la demandante se afirma que los saldos de cuentas por cobrar de PVC GERFOR S.A. a PLÁSTICOS GERFOR S.A. y a PLASKROM S.A. no corresponden a préstamos en dinero, y, por ello, no se determinó valor alguno por concepto de intereses presuntos.

El documento en mención no le resta valor a la inspección contable que se practicó a PLÁSTICOS GERFOR S.A., en la que se estableció que esta sociedad calculó intereses presuntivos y los cobró a la demandante.

En el acta de inspección contable 009 de 17 de febrero de 2004 que se practicó a PLÁSTICOS GERFOR S.A. consta que se generaron intereses presuntos que debieron declararse como ingresos gravables en la declaración de renta del año 2002.

La Administración expidió el auto de archivo por terminación por mutuo acuerdo sobre el requerimiento especial 900045 de 16 de julio de 2004, de manera que la adición de ingresos que efectuó la DIAN por los intereses presuntos que se recibieron de PVC GERFOR S.A. (\$245.660.611) quedó en firme.

En el acta de inspección tributaria de 26 de febrero de 2004 que se practicó a PLÁSTICOS GERFOR S.A. se afirma que esta compañía liquidó y facturó intereses a PVC GERFOR S.A. por \$210.380.120.

Así las cosas, la deducción de gastos financieros que la demandante solicitó en la declaración de renta es improcedente.

Por último, la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario debe imponerse, toda vez que la demandante solicitó deducciones improcedentes.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, aceptó la declaración de corrección provocada por la liquidación oficial de revisión, y practicó nueva liquidación del impuesto por las siguientes razones:

1. Procedencia de la corrección de la declaración

La declaración de corrección que la sociedad presentó es válida, debido a que en ella se adicionaron los mayores valores aceptados, se liquidó y pagó sanción por inexactitud reducida a la mitad, y se liquidaron intereses moratorios que se consideraron pertinentes.

Así mismo, la actora presentó la declaración de corrección dentro del término para interponer el recurso de reconsideración y entregó a la DIAN copia de la declaración privada y los recibos de pago.

La DIAN debió aceptar la declaración de corrección de la sociedad porque en ésta sólo se redujo el saldo a favor que se liquidó en la declaración inicial y cuando existen saldos a favor del contribuyente, la Administración no puede exigir el pago de intereses.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

2. Rechazo de deducciones

De acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario y las precisiones de la doctrina y la jurisprudencia sobre los requisitos de las deducciones, el Tribunal rechazó las siguientes:

- Gastos por medicina prepagada: No cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, ya que no son necesarios.
- Pagos menores: No son necesarios para el funcionamiento de la sociedad, y, además, carecen de soporte.
- Pagos a ACOPLÁSTICOS, ACODAL, APROCOF, CAMACOL, ANDESCO, Diario La República, FENALCO, LEGIS S.A., Revista Semana, Semanario Licitaciones Al Día, Revista Dinero, T.V. Cable, servicios telefónicos, peajes, atención a terceros y eventos especiales: Estos gastos no se desprenden de una obligación legal. Son gastos indirectos en los que la sociedad incurrió por su propia voluntad. No obstante que estos gastos podrían representar ventajas para la actividad de la sociedad, no se acreditó el requisito de necesidad.

A su vez, el *a-quo* reconoció la deducibilidad de las expensas que se describen a continuación:

- Pagos a la Cámara de Comercio: Son deducibles, ya que dicha entidad se encarga de realizar inscripciones y matrículas, entre otros trámites.
- Pagos a la Superintendencia de Industria y Comercio: Son deducibles por tratarse de contribuciones parafiscales, obligatorias y necesarias para la sociedad, como lo expresó la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 16 de marzo de 2001.
- Pagos al Instituto Colombiano de Codificación y Automatización: Es un gasto necesario, dado que permite a la sociedad utilizar el código de barras en sus productos.
- Pagos al Consejo Colombiano de Seguridad: El gasto permite garantizar la seguridad de los trabajadores, lo cual incide en el desarrollo y la eficacia de la sociedad.
- ICONTEC: Los pagos efectuados a esta entidad son necesarios, toda vez que se requieren para que se expidan las certificaciones de calidad.
- Intereses moratorios: En el dictamen pericial se estableció que los intereses que PVC GERFOR S.A. pagó a PLÁSTICOS GERFOR S.A. son moratorios, debido a que se generaron por el atraso en la cancelación de algunas facturas. Por lo anterior, la deducción por pago de intereses moratorios es procedente y no resulta aplicable el artículo 35 del Estatuto Tributario, sobre intereses presuntos.

3. Sanción por inexactitud

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

El Tribunal levantó la sanción por inexactitud que la DIAN impuso a la sociedad como consecuencia del rechazo de las deducciones por medicina prepagada, pagos menores, pagos a ACOPLÁSTICOS, ACODAL, APROCOF, CAMACOL, ANDESCO, Diario La República, FENALCO, LEGIS S.A., Revista Semana, Semanario Licitaciones Al Día, Revista Dinero, T.V. Cable, servicios telefónicos, peajes, atención a terceros y eventos especiales, por presentarse diferencia de criterios en la interpretación de las normas aplicables al caso.

Con base en lo anterior, practicó nueva liquidación en la que se determinó un saldo a favor de \$849.807.000.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** no impugnó.

La **demandada** interpuso recurso de apelación con los argumentos que a continuación se sintetizan:

La sociedad no tenía derecho a la devolución del saldo a favor que liquidó en su declaración de renta, porque la Administración Tributaria la modificó, de modo que, la actora debía restituir las sumas que recibió, así como los intereses moratorios correspondientes.

Según el Concepto DIAN 068351 de 23 de septiembre de 1995, la base para la liquidación de intereses moratorios sobre las sumas devueltas que debe reintegrar el contribuyente, es la diferencia entre el saldo a favor de la declaración inicial y el saldo a favor de la liquidación oficial de revisión.

Con base en el criterio expuesto en el citado concepto, la DIAN determinó que no fueron pagados en su totalidad los intereses causados sobre los mayores valores aceptados en la corrección.

La demandante debió tomar la diferencia entre el saldo a favor que liquidó en la declaración inicial y el saldo a favor que liquidó en la declaración de corrección (\$105.259.000) y multiplicarla por el número de días en mora. El resultado de esta operación debió multiplicarlo por la tasa de interés vigente a la fecha del pago y dividirlo por los días del año (365).

Así, la actora debió pagar por concepto de intereses moratorios \$48.292.483, no \$41.048.000, tal y como se indicó en los actos acusados.

De otra parte, los requisitos que señala el artículo 107 del Estatuto Tributario se exigen para las deducciones en general. La norma no establece que para ciertas deducciones sólo se apliquen ciertos requisitos.

En los Conceptos 8240 de 7 de febrero de 2001 y 11104 de 25 de febrero de 2005, la DIAN señaló los criterios que se deben tener en cuenta para determinar la necesidad de los gastos y precisó que aunque los gastos guarden relación de causalidad con el ingreso, deben ser proporcionados conforme a la práctica comercial.

En cuanto a la deducción por concepto de intereses, la demandada reiteró que el proceso que se inició contra PLÁSTICOS GERFOR S.A. por la renta del año 2002 concluyó con el auto de archivo por terminación por mutuo acuerdo que profirió la DIAN. En esta medida, la adición a los ingresos de PLÁSTICOS GERFOR S.A. que se efectuó por los intereses presuntos que recibió de PVC GERFOR S.A. quedó en firme, lo cual hace que la deducción por intereses que la demandante incluyó en su denuncia rentístico no proceda.

Finalmente, la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario debe imponerse porque el rechazo de las deducciones genera un mayor impuesto que la sociedad debe pagar al fisco y no se presenta allí diferencia de criterios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** reiteró los argumentos de la demanda y agregó que presentó la declaración de corrección con el único fin de acogerse a la sanción reducida de que trata el artículo 713 del Estatuto Tributario.

La **demandada** insistió en los planteamientos de la contestación y del recurso de apelación.

Así mismo, mencionó que la sentencia impugnada obliga a la DIAN a efectuar compensaciones automáticas que no prevé la ley, no obstante que existe un procedimiento específico para las devoluciones y compensaciones y que el manejo de la cuenta corriente de los contribuyentes está sometido a condicionamientos tanto internos como de las entidades de vigilancia.

Sobre el dictamen pericial, explicó que el auxiliar de la justicia se extralimitó al emitir concepto sobre la pertinencia y causalidad de las erogaciones que la sociedad solicitó. El análisis, en su mayoría, corresponde a puntos de derecho y no contiene los fundamentos técnicos, científicos o artísticos que exige la ley; en consecuencia, el experticio no cumple con los requisitos legales.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000041 de 18 de marzo de 2005 y de la Resolución Recurso de Reconsideración 310662006000003 de 28 de febrero de 2006, actos mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de renta que PVC GERFOR S.A. presentó por el año 2002.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada se debe determinar: (i) si es válida la declaración de corrección que la sociedad presentó el 19 de mayo de 2005, (ii) si procede la deducción de las expensas que reconoció el Tribunal, y (iii) si debió imponerse a la demandante la sanción por inexactitud.

1. Validez de la declaración de corrección

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

El 3 de abril de 2003, la actora presentó declaración de renta del año gravable 2002 y fijó un saldo a favor de \$1.000.882.000¹¹.

El 24 de julio de 2003, la demandante corrigió la declaración anterior y liquidó un saldo a favor de \$988.193.000¹².

El 25 de julio de 2003, la DIAN devolvió esta suma a la sociedad¹³.

En la liquidación oficial de revisión, la demandada modificó la declaración corregida para desconocer ingresos y gastos por valor de \$509.565.000. Como consecuencia, fijó un saldo a favor de \$524.488.000¹⁴.

El 19 de mayo de 2005, esto es, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, la demandante aceptó el rechazo de deducciones por \$167.077.157 y corrigió la declaración del 24 de julio de 2003 en los renglones correspondientes.

Las modificaciones llevaron a que el impuesto de renta a cargo de la compañía se incrementara en \$58.477.000, lo que trajo como consecuencia que el saldo a favor se redujera de \$988.193.000 a \$882.934.000¹⁵.

Dado que el 25 de julio de 2003 la DIAN devolvió a PVC GERFOR S.A. el saldo a favor que generó la declaración de corrección de 24 de julio de 2003 (\$988.193.000), al corregir la declaración con ocasión de la liquidación de revisión, la demandante debía reintegrar al fisco los mayores valores aceptados en la corrección provocada de 19 de mayo de 2005, junto con las sanciones y los intereses respectivos.

Por lo anterior, la actora pagó las siguientes sumas:

CONCEPTO	VALOR
Impuesto	\$58.477.000 ¹⁶
Sanción	\$46.782.000 ¹⁷

¹¹ Folio 61 c.a.

¹² Folio 336 c.a.

¹³ Folios 482 a 484 c.a.

¹⁴ Folios 65 a 79 c.p.

¹⁵ La diferencia por valor de \$105.259.000 corresponde a la suma de \$58.477.000 por concepto de mayor impuesto a cargo y \$46.782.000 por concepto de sanción por inexactitud.

¹⁶ Equivale al 35% de las deducciones rechazadas por la DIAN y aceptadas por el contribuyente (\$167.077.107 x 35% = \$58.476.987).

¹⁷ Corresponde a la sanción por inexactitud reducida al 50% (\$58.477.000 x 160% = 93.563.200 / 50% = 46.782.000).

Intereses de mora	\$41.048.000 ¹⁸
TOTAL	\$146.307.000

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la demandada decidió no incorporar al proceso administrativo la declaración de corrección de 19 de mayo de 2005, debido a que la sociedad sólo pagó \$41.048.000 por intereses moratorios, no obstante que, a su juicio, la cifra correcta era \$48.292.483.

Para llegar a la anterior conclusión, la DIAN calculó los intereses de mora sobre la diferencia entre el saldo a favor que arrojó la declaración de 24 de julio de 2003 y el saldo a favor que se determinó en la declaración de 19 de mayo de 2005. La base que utilizó para la liquidación de intereses de mora fue la suma del mayor impuesto a cargo y la sanción por inexactitud (\$58.477.000 + \$46.782.000 = \$105.258.000)¹⁹.

Ahora bien, el artículo 713 del Estatuto Tributario establece:

*“ARTICULO 713. **Corrección provocada por la liquidación de revisión.** Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, **el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.**”*

De acuerdo con el precepto transcrito, para que la sanción por inexactitud se reduzca a la mitad, es necesario que, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, el contribuyente acepte total o parcialmente las glosas propuestas por la Administración en la liquidación de revisión y modifique la declaración privada para adicionar los mayores valores aceptados, al igual que la sanción por inexactitud reducida.

Así mismo, el contribuyente debe acreditar **el pago de los mayores valores por concepto de impuestos, retenciones y sanciones.**

¹⁸ Corresponde a los intereses sobre el mayor impuesto determinado con base en el artículo 634 del Estatuto Tributario. Los intereses no se calcularon sobre la sanción por inexactitud reducida.

¹⁹ Folio 104 c.p.

El artículo 634 ibídem, modificado por el artículo 3° de la Ley 788 de 2002, consagra la sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos y retenciones. La norma establece que el contribuyente que no cancele oportunamente los **impuestos, anticipos y retenciones a su cargo**, debe liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de retardo.

En este orden de ideas, la declaración de corrección que se presente dentro del término para interponer el recurso de reconsideración será válida en la medida en que el contribuyente acredite **el pago del mayor impuesto, retenciones y sanciones**, dentro de las cuales se incluyen la sanción por mora y la sanción por inexactitud reducida.

Por lo tanto, si la declaración inicial arrojó saldo a favor, al corregir la declaración privada con ocasión de la liquidación de revisión, éste debe determinar el mayor impuesto resultante de las glosas que acepta, esto es, el mayor impuesto a cargo y la sanción por inexactitud reducida. También debe liquidar y pagar intereses moratorios pero únicamente sobre los impuestos, anticipos y retenciones, **no sobre la sanción por inexactitud**, pues el artículo 634 del Estatuto Tributario no prevé que dicha sanción genere intereses moratorios, y, se insiste, la sanción por mora sólo se liquida sobre impuestos, anticipos y retenciones²⁰.

Así, la DIAN no podía exigir a la sociedad que liquidara intereses de mora sobre la sanción por inexactitud. Por tanto, al liquidar los intereses sobre el mayor impuesto determinado, la declaración de corrección que la demandante presentó el 19 de mayo de 2005 es válida, como concluyó el Tribunal en el fallo impugnado.

Por último, la Sala precisa que en este caso no procede la aplicación del artículo 670 del Estatuto Tributario y del Concepto DIAN 068351 del 23 de septiembre de 2005, invocado por la apelante, ya que, como se vio, no se discuten aspectos relacionados con la sanción por devolución improcedente.

En efecto, se discute la validez de la declaración de corrección provocada por la liquidación de revisión, en la que como consecuencia del mayor impuesto a cargo y de la sanción reducida se determina un menor saldo a favor. Sin embargo, se insiste, no se discute la forma de calcular los intereses de mora para la aplicación de la sanción por devolución improcedente, aspecto al que se refieren tanto el artículo 670 del Estatuto Tributario como el aludido concepto.

2. Rechazo de deducciones

En la sentencia de primera instancia, el Tribunal determinó que los pagos que la demandante efectuó al Consejo Colombiano de Seguridad (\$1.108.250), al Instituto Colombiano de Normas Técnicas y Codificación – ICONTEC (\$1.684.000), al Instituto Colombiano de Codificación y Automatización (\$2.712.000), a la Cámara de Comercio (\$708.396) y a la Superintendencia de Industria y Comercio (\$537.000) son deducibles por ser necesarios para el funcionamiento de la sociedad.

²⁰ CONSEJO DE ESTADO – Sección Cuarta. Sentencia del 4 de septiembre de 2003, Exp. 13310, C.P. Ligia López Díaz

Sobre el particular, en el recurso de apelación, la demandada manifestó que son deducibles las expensas necesarias y no las simplemente útiles o convenientes.

De acuerdo con lo anterior, la Sala debe dilucidar si las erogaciones son necesarias, y, por tanto, deducibles, de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

La norma en comentario dispone:

“Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

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

Conforme con el precepto transcrito, son deducibles las expensas que se realizan durante el año o período gravable, en desarrollo de la actividad productora de renta, que guardan relación de causalidad con ésta, que son necesarias y proporcionales frente a la misma.

En concreto, los gastos necesarios son aquellos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta y que son usuales entre quienes desarrollan dicha actividad. Se excluyen los gastos suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes²¹.

Bajo los parámetros anotados, se examinará la procedencia de cada gasto en particular.

2.1. Consejo Colombiano de Seguridad

Los pagos que la demandante efectuó al Consejo Colombiano de Seguridad son deducibles, toda vez que son necesarios.

En efecto, el Consejo Colombiano de Seguridad es una asociación particular de carácter técnico y científico que, según el artículo 49 del Decreto 614 de 1984, sirve como organismo de apoyo en las labores de divulgación, capacitación y asesoría en las áreas de salud ocupacional.

²¹ Sentencia del 13 de octubre de 2011, Exp. 18177, que reitera, entre otras, las sentencias del 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva; del 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 2 de agosto de 2006, Exp. 14549, C.P. Dra. Ligia López Díaz; del 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa; del 24 de julio de 2008, Exp. 16302, C.P. Dra. Ligia López Díaz; del 1º de octubre de 2009, Exp. 16286, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; y, del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

El artículo 9 ibídem establece que la salud ocupacional comprende las actividades de higiene industrial, seguridad industrial y medicina del trabajo, así:

“Higiene industrial: Comprende el conjunto de actividades destinadas a la identificación, a la evaluación y al control de los agentes y factores del ambiente de trabajo que puedan afectar la salud de los trabajadores.

Seguridad industrial: Comprende el conjunto de actividades destinadas a la identificación y al control de las causas de los accidentes de trabajo.

Medicina del trabajo: Es el conjunto de actividades médicas y paramédicas destinadas a promover y mejorar la salud del trabajador, evaluar su capacidad laboral y ubicarlo en un lugar de trabajo de acuerdo a sus condiciones psicobiológicas.”

Por el artículo 3 Ib., las disposiciones sobre salud ocupacional se deben aplicar en todo lugar y clase de trabajo y todos los empleadores están sujetos a las normas sobre organización y administración de la salud ocupacional que la ley o los reglamentos fijan.

Así, la expensa es *“no sólo necesaria, sino obligatoria para cumplir los estándares de salud ocupacional que exige la ley en beneficio de la población trabajadora, componente determinante en la productividad de una empresa y, por ende, de la generación de su renta”*²².

2.2. ICONTEC

La expensa es necesaria para la actividad productora de renta de la sociedad. En sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la Sala, luego de analizar la naturaleza jurídica y las funciones de normalización y certificación que el Decreto 2269 de 1993 y la Resolución 2330 de 1994 de la Superintendencia de Industria y Comercio asignaron al ICONTEC, determinó que *“el pago que hizo la demandante al ICONTEC tiene relación de causalidad con la actividad productora de la empresa, pues optimiza la disposición del producto que comercializa en condiciones de tal calidad que le permitan acceder a varios mercados para producir más renta. No sólo son necesarios, sino obligatorios, pues como política gubernamental del Estado Colombiano, a las empresas se les exige estar acorde con esas políticas de calidad”*.

Igual criterio se aplica para el caso concreto, ya que la demandante, en desarrollo de su objeto social, fabrica y exporta toda clase de materiales para la construcción y utensilios para el hogar.

Al seguir las normas técnicas y obtener la certificación del ICONTEC, la actora garantiza que sus productos cumplen con las políticas de calidad del Estado Colombiano, que le permiten comercializar sus productos en mejores condiciones en los mercados internacionales, y, en últimas, obtener ingresos, de manera que el gasto es necesario para el desarrollo de la actividad económica de la sociedad.

²² Sentencia del 10 de marzo de 2011, Exp. 17075, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

2.3. Instituto Colombiano de Codificación y Automatización

En el año 2002, la actora pagó al Instituto Colombiano de Codificación y Automatización \$2.713.000 para adquirir el derecho de uso del código de barras, como consta en la factura 86696 que obra en el folio 247 de los anexos al dictamen pericial.

El código de barras es un sistema que utiliza líneas paralelas verticales, que se imprimen en empaques, embalajes o etiquetas, para identificar con precisión los productos.

Dentro de las ventajas que genera para el empresario el uso de este sistema, están los bajos costos de implementación y el ahorro de horas-hombre en la etiquetación de precios, registro, mantenimiento y control de inventarios, ya que con el código de barras el escáner captura la información, sin que sea necesario que el empleado la digite.

Sobre los beneficios asociados al uso del código de barras, la Sala, en la sentencia del 10 de marzo de 2011 a que se ha aludido, mencionó:

“En ese contexto normativo, el Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial, además de ofrecer el código de barra, “tecnología (...) usada por miles de compañías para identificar y controlar productos que se mueven y comercializan diariamente alrededor del mundo”, también ofrece la tecnología de identificación por radiofrecuencia (RFID) y la tecnología de ePC(Electrónica Product Code).

La tecnología de RFID, le permite a “las empresas una mayor visibilidad de sus productos en la medida en que estos se mueven a lo largo de la cadena de abastecimiento”. Y la tecnología de ePC, añade el instituto, es una tecnología que se desarrolló con base en los principios de Identificación por Radio Frecuencia (RFID), incorporando a dicha tecnología los principios de identificación única para cada producto y la simplificación de la información contenida en el TAG o etiqueta.”

Así las cosas, los pagos por la adquisición del derecho al uso del código de barras que efectuó la actora son necesarios, porque permiten la reducción de costos e incrementan la competitividad de la sociedad.

2.4. Cámara de Comercio

En la declaración de renta de 2002, la sociedad detrajo los pagos por valor de \$12.028.396 que realizó a la Cámara de Comercio de Bogotá por concepto de trámites y licencias.

En el requerimiento especial y en la liquidación de revisión, la DIAN rechazó el gasto, porque estimó que no cumplía con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario²³.

²³ Folio 74 c.p.

Sin embargo, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración manifestó:

“Los pagos corresponden a la prestación de servicios para el desarrollo de la actividad de la empresa, por lo que dentro de un criterio comercial se estima que fueron necesarios para la compañía, sin los cuales no hubiera podido desarrollarla, por lo que resulta procedente su reconocimiento como deducción.”²⁴

Aunque la demandada reconoció que el gasto es deducible, únicamente aceptó la deducción de \$11.321.000, sin aclarar los motivos que justifican el rechazo parcial de la expensa (\$708.396).

Para la Sala, procede la deducción en el monto total que declaró el demandante (\$12.028.396), toda vez que, como se vio, para la DIAN el gasto es deducible, y, en el trámite administrativo, la sociedad presentó las facturas²⁵, al igual que los registros contables que soportan la totalidad de la expensa²⁶.

Además, en la sentencia del 13 de agosto de 2009, Exp. 16454, la Sala concluyó que los pagos a la Cámara de Comercio son gastos deducibles, por las siguientes razones:

“En lo que hace a la relación de causalidad, el registro y la renovación de la matrícula en la Cámara de Comercio forman parte de los egresos realizados en cumplimiento de disposiciones legales de carácter obligatorio para desarrollar el objeto social, siendo además necesario para dar cumplimiento a lo requerido por los artículos 28 y 33 del Código de Comercio y proporcional por cuanto la tarifa es determinada por autoridad competente y no por el albedrío de los comerciantes, de donde cumple con los presupuestos del citado artículo, ya que al igual que el anterior, si bien no posee relación directa con el ingreso obtenido forma parte de las expensas necesarias, por ser indispensable para el funcionamiento de la sociedad. Lo anterior hace procedente también la deducción de lo pagado a la Cámara de Comercio”.

En este orden de ideas, no existe motivo alguno para mantener el desconocimiento de la erogación.

2.5. Superintendencia de Industria y Comercio

Las pruebas que hacen parte de los antecedentes administrativos indican que los pagos que la demandante efectuó a la Superintendencia de Industria y Comercio (\$537.000) corresponden a las tasas que la entidad cobra por las distintas actuaciones que se realizan para el registro de marcas y patentes²⁷.

²⁴ Folio 123 c.p.

²⁵ Folios 1385 y 1386 c.a. No. 7.

²⁶ Folios 547 a 556 c.a. No. 4.

²⁷ Folios 552 c.a. No. 4 y 1381 a 1383 c.a. No. 7.

Las marcas y patentes, como propiedad industrial, se consideran bienes mercantiles, de acuerdo con el Libro Tercero del Código de Comercio.

La Decisión 486 de la Comunidad Andina, que regula la propiedad industrial, en el artículo 14 establece que los países miembros, entre ellos Colombia, “*otorgarán patentes para las invenciones, sean de producto o procedimiento, en todos los campos de la tecnología, siempre que sean nuevas, tengan nivel inventivo y sean susceptibles de aplicación industrial*”.

Los titulares de las patentes tienen el derecho a impedir que terceras personas que no cuenten con su consentimiento, fabriquen, ofrezcan en venta, vendan, usen los productos, o los importen con tales fines, cuando se reivindique un producto, o a que empleen el procedimiento o ejecuten alguna de esas actividades sobre un producto que se obtenga mediante dicho procedimiento, cuando se trate de la reivindicación de un procedimiento²⁸.

Por otra parte, el artículo 134 de la Decisión admite que se registre como marca cualquier signo que sea apto para distinguir productos o servicios en el mercado, incluyendo los signos susceptibles de representación gráfica.

Conforme con el artículo 155 de la Decisión, “*el registro de la marca confiere a su titular el derecho de impedir a cualquier tercero realizar, sin su consentimiento, los siguientes actos:*

- a) *aplicar o colocar la marca o un signo distintivo idéntico o semejante sobre productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;*
- b) *suprimir o modificar la marca con fines comerciales, después de que se hubiese aplicado o colocado sobre los productos para los cuales se ha registrado la marca; sobre los productos vinculados a los servicios para los cuales ésta se ha registrado; o sobre los envases, envolturas, embalajes o acondicionamientos de tales productos;*
- c) *fabricar etiquetas, envases, envolturas, embalajes u otros materiales que reproduzcan o contengan la marca, así como comercializar o detentar tales materiales;*
- d) *usar en el comercio un signo idéntico o similar a la marca respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando tal uso pudiese causar confusión o un riesgo de asociación con el titular del registro. Tratándose del uso de un signo idéntico para productos o servicios idénticos se presumirá que existe riesgo de confusión;*

²⁸ DECISIÓN 486 DE LA COMUNIDAD ANDINA. Artículo 53.

- e) *usar en el comercio un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida respecto de cualesquiera productos o servicios, cuando ello pudiese causar al titular del registro un daño económico o comercial injusto por razón de una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o por razón de un aprovechamiento injusto del prestigio de la marca o de su titular;*
- f) *usar públicamente un signo idéntico o similar a una marca notoriamente conocida, aun para fines no comerciales, cuando ello pudiese causar una dilución de la fuerza distintiva o del valor comercial o publicitario de la marca, o un aprovechamiento injusto de su prestigio.”*

La Decisión 486 de la Comunidad Andina permite a las oficinas nacionales competentes de cada país exigir al solicitante o titular el pago de una tasa para ciertas actuaciones. Por ejemplo, para mantener vigente la patente o la solicitud de la misma en trámite, el titular o solicitante debe pagar una tasa anual, ya que, de no hacerlo, se produce la caducidad de la patente o de la solicitud, según el caso²⁹.

En el registro de marcas ocurre algo similar. Para la oposición del registro de una marca, es necesario que el opositor acredite el pago de la tasa correspondiente, pues, de lo contrario, la oficina nacional competente no considera admitida la oposición³⁰. De igual forma, la falta de pago de las tasas respectivas es causal de caducidad del registro³¹.

En Colombia, la Superintendencia de Industria y Comercio, mediante la Circular Única del 19 de julio de 2001, modificada con la Resolución 44691 del 31 de diciembre de 2001, que regía para el año 2002, fijó las tasas para los procedimientos relativos a la propiedad industrial que el demandante pagó.

De lo anterior, la Sala concluye que los pagos a la Superintendencia de Industria y Comercio por concepto de registro de marcas y patentes son necesarios, y, por tanto, deducibles, en la medida en que son obligatorios y se efectúan en cumplimiento de las disposiciones legales que regulan la materia. Adicionalmente, permiten al contribuyente salvaguardar las invenciones y los signos que representan sus productos del uso no autorizado por parte de terceros; así, se garantiza la exclusividad en la explotación de estos bienes y la obtención de ingresos.

Por las razones anotadas, se confirmará la sentencia de primera instancia en relación con la aceptación de deducciones.

3. Gasto por concepto de intereses moratorios

²⁹ *Ibidem*. Artículo 80.

³⁰ *Ib.* Artículo 149.

³¹ *Ib.* Artículo 174.

En los actos acusados, la DIAN rechazó la deducción de intereses por valor de \$210.320.119 que la demandante incluyó en su declaración de renta, pues en el acta de inspección contable No. 009 del 17 de febrero de 2004 se determinó que la suma en mención corresponde a intereses presuntos, los cuales no son deducibles.

Por su parte, la actora sostiene que los intereses que dedujo son intereses moratorios que PLÁSTICOS GERFOR S.A. le facturó a PVC GERFOR S.A. y que se generaron por el retardo en el pago de ciertas facturas de venta.

En la sentencia de primera instancia, el Tribunal otorgó la razón a la demandante.

En el recurso de apelación, la Administración Tributaria reiteró los argumentos propuestos en la vía gubernativa y en la contestación de la demanda. Así mismo, destacó que la DIAN inició proceso de fiscalización contra PLÁSTICOS GERFOR S.A. por el impuesto de renta del año 2002, en el que se adicionaron ingresos a la declaración de la sociedad, por concepto de intereses presuntos recibidos de PVC GERFOR S.A., que ascienden a \$245.660.644. Además, sostuvo que como PLÁSTICOS GERFOR S.A. se acogió a la terminación por mutuo acuerdo del proceso de fiscalización, los planteamientos de la Administración Tributaria quedaron en firme.

La Sala advierte que en la declaración de renta del año 2002, PVC GERFOR S.A. dedujo intereses de mora y no intereses presuntos, como afirmó la DIAN.

En efecto, el error en que incurrió la demandada proviene del acta de inspección contable No. 009 del 17 de febrero de 2004³² que se elaboró dentro del proceso de fiscalización que se inició contra PLÁSTICOS GERFOR S.A. por el impuesto de renta del año 2002.

En el acta, el funcionario delegado manifestó:

“De acuerdo con la información suministrada por el personal de la sociedad, durante el año gravable de 2002; la sociedad cobró intereses de mora a sus clientes, dentro de los cuales se encuentra la sociedad PVC GERFOR S.A. NIT 860.502.509; la cual de acuerdo con el libro de registro de socios, es el accionista mayoritario de la sociedad investigada, los intereses cobrados a la sociedad PVC GERFOR S.A. la sociedad los registró contablemente en la cuenta 4210 Ingresos Financieros – 421005 Intereses – 42100502 Intereses de Clientes NIT 860.502.509 por valor total año de \$210.380.120; los cuales analizados frente a la tasa anual legal establecida en el artículo 6 del Decreto 406 del 2002 (sic) se encuentran las siguientes diferencias:

MES CAUSACIÓN	VALOR CAUSADO SOCIEDAD	VALOR A CAUSAR 2002	DIFERENCIAS
--------------------------	---------------------------------------	--------------------------------	--------------------

³² Folios 1289 a 1272 y 1262 a 137 c.a. No. 7

ENERO	\$ -	\$ 30.268.249	\$ 30.268.249
FEBRERO	\$ 17.816.113	\$ 33.411.355	\$ 15.595.242
MARZO	\$ 21.876.296	\$ 35.504.457	\$ 13.628.161
ABRIL	\$ 26.016.663	\$ 39.366.117	\$ 13.349.454
MAYO	\$ 31.075.691	\$ 42.358.877	\$ 11.283.186
JUNIO	\$ 35.705.397	\$ 45.924.245	\$ 10.218.848
JULIO	\$ 41.243.568	\$ 52.445.233	\$ 11.201.665
AGOSTO	\$ 9.427.871	\$ 34.629.975	\$ 25.202.104
SEPTIEMBRE	\$ 12.292.231	\$ 38.022.313	\$ 25.730.082
OCTUBRE	\$ 4.232.082	\$ 32.698.168	\$ 28.466.086
NOVIEMBRE	\$ 6.920.564	\$ 38.570.616	\$ 31.650.052
DICIEMBRE	\$ 3.773.644	\$ 32.841.159	\$ 29.067.515
TOTAL	\$ 210.380.120	\$ 456.040.764	\$ 245.660.644

La diferencia se debe esencialmente a que la sociedad calculó sobre una tasa mensual para periodo anual; así las cosas, la diferencia total de \$245.660.644; se debe llevar al renglón 25 rendimientos financieros, de la sección de ingresos brutos e incrementar el renglón en dicho valor; al igual que los demás renglones que se afectan por efecto de las operaciones aritméticas.”³³

Como se puede observar, el personal de PLÁSTICOS GERFOR S.A. informó a la DIAN que la compañía cobró intereses de mora a su cliente y socio PVC GERFOR S.A. Sin embargo, la demandada estimó que por la vinculación económica que se presenta entre ambas sociedades³⁴, PLÁSTICOS

³³ Folios 1281 y 1282 c.a. No. 7

³⁴ LEY 222 DE 1995. Artículo 27. “El artículo 261 del Código de Comercio quedará así:

ARTICULO 261. Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos: 1. Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de éstas. Para tal efecto, no se computarán las, acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto. 2. Cuando la matriz y las subordinadas tengan conjunta o separadamente el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisorio en la junta de socios o en la asamblea, o tengan el número de votos necesario para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere. 3. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad.

PARAGRAFO 10. Igualmente habrá subordinación, para todos los efectos. legales, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas de naturaleza no societaria, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales éstas posean más del cincuenta por ciento (50%) del capital o configure la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

GERFOR S.A. debió liquidar los intereses como si se tratara de intereses presuntos, esto es, a la tasa que el artículo 6° del Decreto 406 de 2001 fijó para los préstamos en dinero que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas.

Nótese que la diferencia entre los intereses que liquidó PLÁSTICOS GERFOR S.A. y los intereses que determinó la DIAN (\$245.660.644), es el valor que la demandada adicionó a la declaración de renta que PLÁSTICOS GERFOR S.A. presentó por el año 2002.

La DIAN, para determinar el “VALOR A CAUSAR 2002”, que según la entidad es el valor correcto de los intereses que PLÁSTICOS GERFOR S.A. debió cobrar a PVC GERFOR S.A., realizó la siguiente operación³⁵:

PLÁSTICOS GERFOR S.A. INTERÉS PRESUNTO AÑO 2002	
VR FACTURA	VR INT. AÑO 7.88%
\$ 4.609.378.003,00	\$ 30.268.249
\$ 5.088.023.660,56	\$ 33.411.355
\$ 5.406.770.076,56	\$ 35.504.457
\$ 5.994.840.191,04	\$ 39.366.117
\$ 6.450.590.453,01	\$ 42.358.877
\$ 6.993.539.870,25	\$ 45.924.245
\$ 7.986.583.637,52	\$ 52.445.233
\$ 5.273.600.180,44	\$ 34.629.975
\$ 5.790.199.884,44	\$ 38.022.313
\$ 4.979.416.487,44	\$ 32.698.168
\$ 5.873.697.857,84	\$ 38.570.616
\$ 5.001.191.651,48	\$ 32.841.159
TOTAL	\$ 456.040.763

PARAGRAFO 20. Así mismo, una sociedad se considera subordinada cuando el control sea ejercido por otra sociedad, por intermedio o con el concurso de alguna o algunas de las entidades mencionadas en el parágrafo anterior.”

³⁵ Folio 1293 c.a. No. 7

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Los valores que se incluyen en la columna “VR FACTURA” corresponden a los saldos de la cuenta del activo 130505 – deudores nacionales³⁶ que se registraron mes a mes durante el año 2002³⁷. De lo anterior se infiere que la DIAN calculó los intereses presuntos sobre el total de las ventas a crédito que PLÁSTICOS GERFOR S.A. efectuó a PVC GERFOR S.A. durante el año 2002.

Por otra parte, PVC GERFOR S.A. presentó a la DIAN las siguientes facturas que soportan el cobro de intereses moratorios que realizó PLÁSTICOS GERFOR S.A.³⁸:

FACTURA NO.	FECHA	VALOR
0114	28/02/2002	\$17.816.113
0123	31/03/2002	\$21.876.296
0133	30/04/2002	\$26.016.663
0153	31/05/2002	\$31.075.691
0182	30/06/2002	\$35.705.397
0191	31/07/2002	\$41.243.568
0204	31/08/2002	\$9.427.871
0218	30/09/2002	\$12.292.231
0233	31/10/2002	\$4.232.082
0246	30/11/2002	\$6.920.564
0255	31/12/2002	\$3.773.644
TOTAL		\$ 210.380.120

PLÁSTICOS GERFOR S.A. registró estas facturas en su contabilidad, según se evidencia en el auxiliar de la cuenta 42100502 – intereses clientes³⁹.

Igualmente, en el certificado que expidió el revisor fiscal de PLÁSTICOS GERFOR S.A.⁴⁰ y en el dictamen pericial⁴¹ que se rindió en instancia judicial, consta que los intereses por valor de \$210.380.119 que PLÁSTICOS GERFOR S.A. cobró a PVC GERFOR S.A. corresponden a intereses de mora que se liquidaron sobre las facturas vencidas por más de 60 días.

³⁶ DECRETO REGLAMENTARIO 2650 DE 1993. Artículo 15. “Clase 1 Activo – Grupo 13 Deudores – Cuenta 1305 Clientes: Registra los valores a favor del ente económico y a cargo de clientes nacionales y/o extranjeros de cualquier naturaleza, por concepto de ventas de mercancías, productos terminados, servicios y contratos realizados en desarrollo del objeto social, así como la financiación de los mismos. (...)”

³⁷ Folios 1294 a 1305 c.a. No. 7.

³⁸ Folios 1365 a 1375 c.a. No. 7.

³⁹ Folio 1306 c.a. No. 7.

⁴⁰ Folio 1377 c.a. No. 7.

⁴¹ Folios 299 y 300 c.p.

Las facturas del año 2002 que sirvieron de base para que la auxiliar de la justicia rindiera parte del dictamen y que se anexaron al mismo⁴², se registraron en la contabilidad de PLÁSTICOS GERFOR S.A. como ventas a crédito⁴³. Estas facturas se expidieron por la compra de productos como compuestos, tejas, mangueras y tubos, entre otros, que PVC GERFOR S.A. efectuó a PLÁSTICOS GERFOR S.A.

Conforme a las pruebas que obran en el expediente, precisa la Sala que los intereses en discusión son intereses de mora liquidados sobre las facturas con más de 60 días de vencidas que PLÁSTICOS GERFOR S.A. expidió en desarrollo de los contratos de compraventa de materiales que en repetidas oportunidades celebró con PVG GERFOR S.A.

De esta manera, los intereses que la actora dedujo en su declaración de renta de 2002 no son intereses presuntos, pues, de acuerdo con el artículo 35 del Estatuto Tributario en su redacción original⁴⁴, estos solo se generan en los préstamos en dinero que las sociedades otorguen a sus socios o accionistas.

Teniendo en cuenta que el artículo 117 del Estatuto Tributario permite la deducción de intereses, incluyendo los intereses moratorios⁴⁵, que se causen a personas o entidades no vigiladas por la Superintendencia Financiera, únicamente en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o período gravable, y que los intereses de mora que PLÁSTICOS GERFOR S.A. facturó a PVC GERFOR S.A. no superan el límite que impone la ley⁴⁶, procede la deducción de intereses que la actora incluyó en su declaración de renta.

Por último, se aclara que el proceso de fiscalización que se inició contra PLÁSTICOS GERFOR S.A. por la renta del año 2002 es totalmente independiente del proceso de fiscalización que la DIAN tramitó contra PVC GERFOR S.A., de tal manera que las decisiones que se adopten en el primero no necesariamente deben influir en el segundo.

⁴² Folios 892 a 905 del Cuaderno No. 2 del Dictamen Pericial.

⁴³ Folios 1294 a 1305 c.a. No. 7

⁴⁴ ESTATUTO TRIBUTARIO. Artículo 35 (antes de la Ley 788 de 2002). ***“Las deudas por préstamos en dinero de las sociedades a cargo de los socios generan intereses presuntivos. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume de derecho que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, que otorguen las sociedades a sus socios o accionistas, genera un rendimiento mínimo anual y proporcional al tiempo de posesión, equivalente a la tasa de corrección monetaria del sistema de valor constante a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable.***

La presunción a que se refiere este artículo, no limita la facultad de que dispone la Administración Tributaria para determinar los rendimientos reales cuando éstos fueren superiores.”

⁴⁵ CONSEJO DE ESTADO – SECCIÓN CUARTA. Sentencia de 26 de octubre de 2009, Exp. 16585.

⁴⁶ Ver dictamen pericial a folio 300 del cuaderno principal.

La terminación por mutuo acuerdo del proceso contra PLÁSTICOS GERFOR S.A. indica que el contribuyente cumplió con los requisitos del artículo 39 de la Ley 863 de 2003 para beneficiarse de la reducción de los impuestos, sanciones e intereses glosados por la Administración Tributaria, nada más. A su vez, solo demuestra que la contribuyente aceptó las glosas propuestas para acceder al beneficio que consagró la ley.

Las pruebas que existen en el expediente corroboran lo afirmado, ya que si bien PLÁSTICOS GERFOR S.A. aceptó la adición de ingresos por intereses presuntos, lo cierto es que en el presente caso las facturas, el dictamen pericial y demás documentos revelan que dichos intereses no se generaron.

Por las razones anotadas, en este punto se confirmará la sentencia apelada.

4. Sanción por inexactitud

Se liquidará la sanción por inexactitud sobre el mayor impuesto a cargo de la demandante que el Tribunal determinó en la sentencia de primera instancia, toda vez que se estableció que no son deducibles los gastos por concepto de medicina prepagada, pagos menores, pagos a ACOPLÁSTICOS, ACODAL, APROCOF, CAMACOL, ANDESCO, Diario La República, FENALCO, LEGIS S.A., Revista Semana, Semanario Licitaciones Al Día, Revista Dinero, T.V. Cable, servicios telefónicos, peajes, atención a terceros y eventos especiales, y que la inclusión equivocada de dichas expensas generó un mayor saldo a favor en la declaración de renta de la sociedad, lo cual constituye inexactitud sancionable en los términos del inciso primero del artículo 647 del Estatuto Tributario.

La Sala considera que no se presenta diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración, en razón a que la actora se limitó a afirmar que las expensas eran necesarias, sin exponer argumentos sólidos que permitieran concluir que la renta se hubiera visto afectada de alguna manera si el contribuyente no hubiera asumido los gastos que se desconocieron en el fallo impugnado y, por lo mismo, que las erogaciones cumplían con el requisito de necesidad que el artículo 107 del Estatuto Tributario exige para que las expensas sean deducibles.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada en cuanto anuló parcialmente los actos acusados y se practicará nueva liquidación:

CONCEPTO	R E N G	LIQ.PRIV.C ORREC. DE 19 DE MAYO DE 2005	LIQ.DIAN	LIQ.TRIB.	LIQ.CONSE ST.
TOTAL INGRESOS NETOS	I G	62.985.255. 000	62.985.255. 000	62.985.255. 000	62.985.255.0 00
TOTAL COSTOS	C T	43.747.058. 000	43.747.058. 000	43.747.058.0 00	43.747.058.0 00

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	C E	101.566.000	101.566.000	101.566.000	101.566.000
SALAR. PRESTAC.Y OTROS CONCP.LAB.(IN C.PARAF.)	D C	2.423.306.000	2.406.539.000	2.406.539.000	2.406.539.000
APORTES AL SIST.SSEGUR.SO CIAL	D M	463.953.000	463.953.000	463.953.000	463.953.000
INTERESES Y DEMÁS GASTOS.FINANCIEROS NALES.	D F	2.577.044.000	2.366.664.000	2.577.044.000	2.577.044.000
GASTOS EFECT.EN EL EXT.	D H	-	-	-	-
DEPREC.AMORTIZ.Y AGOTAMIENTO	D P	447.882.000	447.882.000	447.882.000	447.882.000
OTRAS DEDUCCION	C X	8.124.462.000	8.039.832.000	8.046.582.000	8.046.582.000
TOTAL DEDUCCIONES	D T	14.138.213.000	13.826.436.000	14.043.566.000	14.043.566.000
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	C I	57.885.271.000	57.573.494.000	57.790.624.000	57.790.624.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	G J	5.099.984.000	5.411.761.000	5.194.631.000	5.194.631.000
COMPENSACION POR PERDIDAS	G K	-	-	-	-
RENTA LIQUIDA	RA	5.099.984.000	5.411.761.000	5.194.631.000	5.194.631.000
O PERDIDA LIQUIDA	R B	-	-	-	-

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

RENTA PRESUNTIVA	R C	1.495.081.000	1.495.081.000	1.495.081.000	1.495.081.000
MENOS: RENTAS EXENTAS LEY PAEZ	E A	-	-	-	-
MENOS: RENTAS EXENTAS EJE CAFETERO	E E	-	-	-	-
MENOS: OTRAS RENTAS EXENTAS	E C	-	-	-	-
TOTAL RENTAS EXENTAS	E D	-	-	-	-
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	R E	5.099.984.000	5.411.761.000	5.194.631.000	5.194.631.000
INGRESOS SUSCEP.DE CONSTITUIR GAN.OCAS.	G A	-	-	-	-
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	G C	-	-	-	-
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	L A	1.784.994.000	1.894.116.000	1.818.121.000	1.818.121.000
MENOS: DESCUENTO IVA POR BNS.CAPITAL	DI	-	-	-	-
GENERACION DE EMPLEO	L O	-	-	-	-
DONACIONES	L R	509.454.000	509.454.000	509.454.000	509.454.000
MENOS: OTROS DESCUENTOS TRIBUTAR.	L B	9.421.000	9.421.000	9.421.000	9.421.000

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

IMPUESTO NETO DE RENTA	L C	1.266.119.000	1.375.241.000	1.299.246.000	1.299.246.000
IMPUESTO RECUPERADO(A RT.258-1)	L L	-	-	-	-
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	L N	1.266.119.000	1.375.241.000	1.299.246.000	1.299.246.000
IMPUESTOS DE GANANCIAS OCASIONALES	L D	-	-	-	-
ITO. DE REMESAS	L F	-	-	-	-
TOTAL IMPUESTO A CARGO	F U	1.266.119.000	1.375.241.000	1.299.246.000	1.299.246.000
RTE.FTE REMESAS Y PAGOS EXTERIOR	M A	-	-	-	-
RTE.FUENTE RENDIMIENTOS FINANC.	M C	5.050.000	5.050.000	5.050.000	5.050.000
RTE.FUENTE HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	M Y	-	-	-	-
RTE.FUENTE ARRENDAMIENTOS	M G	-	-	-	-
RTE.FTE. VENTAS	MH	-	-	-	-
AUTORET.	M J	2.067.597.000	2.067.597.000	2.067.597.000	2.067.597.000
RTE.FTE OTROS CONCEPTOS	M I	-	-	-	-
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	G R	2.072.647.000	2.072.647.000	2.072.647.000	2.072.647.000

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

MENOS: SALDO A FAVOR AÑO ANT. SIN DEV./COMP.	GN	-	-	-	-
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	GX	184.724.000	184.724.000	184.724.000	184.724.000
MAS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	FX	-	-	-	-
MAS: ANTICIPO A LA SOBRETASA	OZ	60.382.000	60.382.000	60.382.000	60.382.000
MAS: SANCIONES	VS	47.936.000	269.312.000	47.936.000	100.939.000
TOTAL SALDO A PAGAR	HA	-	-	-	-
O TOTAL SALDO A FAVOR	HB	882.934.000	552.436.000	849.807.000	796.804.000

**REGLON VS:
SANCIONES**

100.939.000

Sanción de Inexactitud:

53.003.200

Saldo a Favor Liquidación Privada, sin sanción

930.870.000

Menos: Saldo a Favor Liquidación Consejo de Estado, sin sanción

897.743.000

Diferencia: Base de la Sanción de Inexactitud

33.127.000

Porcentaje de Sanción

160%

Más: Sanción Liquidación Privada de Corrección

47.936.000

REGLON HB: O TOTAL SALDO A FAVOR

796.804.000

Reglón FU: Total Impuesto a Cargo

1.299.246.000

Menos: Reglón GR: Total Retenciones Año Gravable

2.072.647.000

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Menos: Renglón GX: Anticipo Por el Año Gravable	184.724.000
Más: Renglón OZ: Anticipo a la Sobretasa	60.382.000
Más: Renglón VS: Sanciones	<u>100.939.000</u>

Por último, la Consejera, Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, manifiesta estar impedida para conocer de este negocio, con base en el numeral 5 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil. Dado que la Sala encuentra probado el impedimento manifestado, lo aceptará; sin embargo, y por cuanto existe quórum deliberatorio y decisorio, no ordenará el sorteo de conjueces, de acuerdo con el artículo 54 de la Ley 270 de 1996.

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

F A L L A

1. ACÉPTASE el impedimento manifestado por la Consejera, Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, a quien, en consecuencia, se le declara separada del conocimiento de este proceso. No se ordenará el sorteo de conjueces por lo expuesto en la parte motiva.

2. CONFÍRMASE el inciso primero del numeral primero de la sentencia apelada.

3. MODIFÍCASE el inciso segundo del numeral primero de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE**, el saldo a favor de PVC GERFOR S.A. en la suma de SETECIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES OCHOCIENTOS CUATRO MIL PESOS MCTE (\$796.804.000)”, según liquidación practicada por la Sala.

4. RECONÓCESE PERSONERÍA a las abogadas **ANA ISABEL CAMARGO ÁNGEL** como apoderada de la demandada y **MARÍA ÁNGELA RESTREPO HERNÁNDEZ** como apoderada de la demandante, en los términos y para los efectos de los poderes conferidos. Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co