

PRUEBA DEL COSTO DE VENTA – Inconsistencias entre el comprobante de contabilidad, el libro auxiliar y la factura de venta / PRUEBA DEL COSTO DE VENTA ANTE DIFERENCIA ENTRE LOS DOCUMENTOS CONTABLES Y LA FACTURA – Prevalencia de la factura para establecer el valor real de la erogación, cuando existen pruebas externas a la contribuyente que demuestran la veracidad de la factura / RECONOCIMIENTO DE COSTO DE VENTA – Procede cuando se encuentra debidamente soportado

La Administración advirtió diferencias entre el costo de venta registrado en el libro auxiliar y en el comprobante de contabilidad de la venta No. CC-005838, así como entre la factura de venta No. 17495 y esos documentos contables. Esas inconsistencias en la contabilidad llevaron a que la DIAN desconociera la factura de venta como prueba del costo y tomara, como soporte de esa erogación el comprobante de contabilidad que registró la enajenación. De ahí que la Administración rechazara el costo de ventas por la suma de \$20.656.383, que corresponde a la diferencia del costo reflejado en el comprobante de contabilidad (\$140.252.861) y el registro contable del libro auxiliar (\$160.909.244). 2.2. Por su parte, la sociedad afirmó que por un error de transcripción registró un menor valor del costo en el comprobante de contabilidad No. CC-005838. Por tal motivo, para establecer el costo de venta se debe tomar la factura No. 17495 en la que consta el valor real de enajenación de la mercancía. 2.3. Verificado el expediente se encuentra que en el Libro Auxiliar del año 2007, SIMS Ltda. acreditó la cuenta del activo 1435 “mercancías no fabricadas por la empresa” por la suma de \$160.909.244” –disminución del activo-, por concepto de la venta de teléfono satelital registrada en el comprobante de contabilidad No. CC-005838 y en la factura No. 17495. De esta forma, la sociedad contabilizó el retiro de la mercancía de sus inventarios para efectos de la venta. Además, la sociedad registró la venta del bien con el comprobante No. CC005838 que tiene como soporte la factura de venta No. 17495 de 2007. En esos documentos se señalaron los siguientes valores: i) \$140.252.861 en el comprobante de contabilidad No. CC-005838 y, (ii) \$155.800.000 en la factura de venta No. 17495 de 2007 expedida al comprador Ministerio de Defensa - Ejército Nacional. 2.4. La Sala no se pronunciará sobre la idoneidad de la factura y del comprobante de la venta como medio de prueba del costo, por cuanto esa circunstancia no es la discutida por la DIAN, sino las inconsistencias que existen entre los valores reportados en dichos documentos. Ello se verifica en el hecho de que la DIAN valoró como prueba ambos registros y, tomó como soporte del costo el comprobante de contabilidad No. CC-005838 que relaciona la venta de la mercancía. (...) En tal sentido, el análisis se limitará a establecer cuál de esos documentos informa el valor real de la mercancía. 2.5. La Sala observa que es cierto que existen inconsistencias entre las sumas reportadas por la sociedad en el libro auxiliar, en el comprobante de contabilidad y en la factura de venta, lo que genera incertidumbre sobre el valor real registrado en esos documentos, máxime, cuando todos esos soportes fueron expedidos por la sociedad. Sin embargo, se advierte que el valor registrado en la factura de venta 17495 por \$155.800.000 se encuentra ratificado por la certificación del comprador que fue aportada al expediente (...) 2.6. Dadas las inconsistencias encontradas entre los registros internos de la sociedad, debe tenerse como prueba la certificación emitida por el Ejército Nacional, en tanto se trata de un documento expedido por el comprador de la mercancía, que no ha sido discutido por la DIAN. Pues bien, con esta prueba se despeja la incertidumbre existente sobre el valor registrado en la citada factura. 2.7. Así las cosas, la Sala encuentra que entre los soportes que la DIAN valoró como prueba del costo, la erogación debe establecerse con la factura No. 17495, porque constituye el soporte del registro realizado en el comprobante de contabilidad No. CC-005838 y, la veracidad de dicha factura se encuentra probada en el proceso con pruebas externas a la

sociedad. 2.8. Pero dado que el contribuyente registró en el libro auxiliar- con fundamento en la factura 17495- un costo de venta por valor de \$160.909.244, y en la factura se registró solo por \$155.800.000, debe desconocerse el mayor valor que no se encuentra soportado en la suma de \$5.109.000. En consecuencia, teniendo en cuenta que la Administración rechazó el costo de venta por valor de \$20.656.383 y, que de esa cifra no se encuentra soportado \$5.109.000, se acepta la glosa por la suma de \$ 15.547.383.

RECHAZO DE COSTO DE VENTA SOPORTADO EN FACTURA ANULADA – Legalidad. Se ajusta a derecho porque el costo carece del soporte contable exigido para su procedencia fiscal / FACTURA ANULADA COMO SOPORTE DEL REGISTRO CONTABLE DE PRECIO DE VENTA – Improcedencia / COSTO REGISTRADO EN LA CONTABILIDAD – No procede su reconocimiento si carece del soporte contable exigido para el efecto

La Administración rechazó el costo de venta de teléfonos satelitales en la suma de \$81.265.119, porque se encuentra soportado en una factura anulada por la sociedad.(...) 3.2. Por su parte la sociedad sostiene que independientemente de que la factura de venta esté anulada, el costo se encuentra reflejado en la cuenta No. 14, como lo señaló la DIAN. 3.3. La Sala considera que aunque el costo está registrado en la contabilidad, no procede el reconocimiento de esa erogación, porque no tiene el soporte contable exigido en el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 y, en especial, en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para la procedencia fiscal de los costos. Todo, porque la factura No. 17730 asociada con esa erogación no surte efectos legales por encontrarse anulada y, en tal sentido, no puede servir como soporte del registro contable del costo de venta. Súmese a lo anterior que la contribuyente no allegó el documento que sustituyó a la citada factura, no obstante haber sido requerido por la Administración y, que, en calidad de vendedor del bien, tenía la posibilidad de aportar el material probatorio necesario para soportar el costo de venta de la mercancía. 3.4. Por las razones expuestas, la Sala mantiene el rechazo de costos de venta por \$81.265.119.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2649 DE 1993 – ARTÍCULO 123 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771-2

PROCEDENCIA DE COSTOS Y DEDUCCIONES – Requisitos / RELACIÓN DE CAUSALIDAD – Noción / PROPORCIONALIDAD DE LAS EXPENSAS – Noción / PROPORCIONALIDAD DE LAS EXPENSAS – Se debe medir y analizar en cada caso, según la actividad lucrativa desarrollada y la costumbre comercial para el sector / RECONOCIMIENTO DE COSTO DE TRANSPORTE – Improcedencia por falta de acreditación del nexo causal y de la proporcionalidad de la erogación

Para la procedencia de los costos y deducciones, la normativa tributaria exige el cumplimiento de los presupuestos esenciales de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Siendo el primero y el último los discutidos por la Administración. La relación de causalidad atiende a que las erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Por su parte, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial para el sector. (...) 4.6. La Sala considera que los anteriores documentos no demuestran la relación de causalidad y la proporcionalidad que debe existir entre la erogación y la actividad

productora de renta de la sociedad, por las razones que pasan a explicarse: 4.6.1. La actora no probó que los costos que reclama por servicio de transporte tengan relación de causalidad con su objeto social, esto es, la actividad de vigilancia y seguridad privada o de suministro y distribución de equipos satelitales, como tampoco con la ejecución de los contratos estatales con el INVÍAS y el Ejército Nacional. Todo, porque en las cuentas de cobro y las facturas de los proveedores no se especifica en qué consistió el servicio de transporte de carga, esto es, la mercancía y el destino, lo que impide establecer el nexo causal exigido para la procedencia de la erogación. Adicionalmente, se advierte que a pesar de que la Administración requirió a la sociedad para que demostrara ese presupuesto esencial de los costos, la actora no aportó ningún documento que permitiera determinar que el servicio de transporte se hizo para la ejecución de su objeto social o de los citados contratos. 4.6.2. Por el contrario, las pruebas aportadas al expediente generan incertidumbre frente a la afirmación de la actora relativa a que SIMS Ltda. asumió el costo de transporte en los contratos del INVÍAS y el Ejército Nacional. En efecto, en el contrato celebrado con el INVÍAS se pactó que la unión temporal SIMSTECH debía pagar los costos de instalación e implementación de los equipos, pero en el acuerdo de esa unión temporal no se estableció que esa erogación fuera asumida por SIMS Ltda., sino las relativas a cartografía, software de visualización y capacitación. La causalidad de la erogación tampoco se demuestra con los documentos relacionados con el contrato estatal celebrado entre SIMS Ltda. y el Ejército Nacional, porque de esos escritos no es posible establecer que la sociedad debía incurrir en una erogación por concepto de transporte. Además, la sociedad no aportó el contrato celebrado con dicha entidad –Ejército Nacional- u otro documento en el que se pudiese establecer las obligaciones pactadas por las partes. En tal sentido, se encuentra que SIMS Ltda. no probó que en los citados contratos asumió costos por transporte. 4.6.3. A lo que hay que sumar que la DIAN verificó que del costo por transporte solicitado por la actora por \$229.345.047, de los cuales fueron aceptados \$71.898.000, la suma restante de \$157.447.047 no era proporcional con el valor de las mercancías importadas por SIMS (\$255.319.201), el peso (107 Kgms), ni el valor de las mercancías importadas por SIMSTECH (363.197.418), el peso (2 Kgms). Lo que pone en evidencia el alto costo del supuesto transporte de las mercancías, hecho que no fue justificado por la actora. Por el contrario, SIMS Ltda. se limitó a señalar que el servicio de transporte también tuvo por objeto mercancía de origen nacional, sin soportar su afirmación. Tampoco demostró el requisito de proporcionalidad con los documentos anteriormente analizados, porque como se verificó en este cargo, en estos no consta que SIMS Ltda. incurrió en dicha erogación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 77 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 177 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 3

UNIÓN TEMPORAL – Noción / UNIÓN TEMPORAL – A partir de la Ley 223 de 1995 no es contribuyente del impuesto sobre la renta / INGRESOS RECIBIDOS POR UNIÓN TEMPORAL POR EJECUCIÓN DE CONTRATOS ESTATALES – Están gravados con el impuesto sobre la renta en cabeza de cada uno de los miembros de la unión temporal / RECONOCIMIENTO DE INGRESOS, COSTOS Y DEDUCCIONES DE UNIONES TEMPORALES – Es proporcional a la participación de cada parte en la unión temporal / INGRESOS, COSTOS Y DEDUCCIONES DE PARTES DE UNIÓN TEMPORAL – Contabilización y declaración. Debe ser independiente por cada miembro, de acuerdo con su participación en la unión temporal / RECONOCIMIENTO DE COSTOS POR TRÁMITES Y LICENCIAS EN UNIÓN TEMPORAL – Procedencia

En el caso de la unión temporal, dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del contrato. Las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones, se impondrán de acuerdo con la participación de cada uno de los miembros. Es importante tener en cuenta que a partir de la Ley 223 de 1995 la unión temporal no es contribuyente del impuesto sobre la renta. Pero los ingresos percibidos por las uniones temporales como contraprestación por la ejecución de contratos celebrados con entidades estatales son gravados con el impuesto de renta en cabeza de cada uno de sus miembros. De tal manera que las partes de una unión temporal deben llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones de la unión temporal.

5.4. Verificado el contrato de unión temporal se encuentra que los miembros SIMS Ltda. y TECH Ltda. pactaron lo siguiente: “CLÁUSULA 2.-Costos: SIMS y TECH asumirán individual y separadamente los costos y gastos en que cada una de ellas hubiera incurrido con respecto a la Oferta, y ninguna de ellas tendrá derecho a reclamar a la otra por este concepto. SIMS y TECH no podrán reclamarse ningún costo en que hubiesen incurrido respecto de su parte de trabajo en la ejecución del contrato. [...] CLÁUSULA 5. Participantes: Los intereses de las partes en la unión temporal son los siguientes: SIMS 40% TECH 60%” [...] CLAUSULA 7. Obligaciones de SIMS. Sin perjuicio de las demás obligaciones estipuladas en este acuerdo, SIMS se compromete a ejecutar las obligaciones que se consagran a continuación: 1. Cartografía 2. Software de visualización 3. Capacitación CLAUSULA 8. Obligaciones de TECH. En virtud del presente acuerdo, TECH se obliga a ejecutar las siguientes obligaciones: 1. Dispositivos Embarcados 2. Botón de alarma 3. Instalación y mantenimiento 4. Sistema de comunicación 5. Reportes 6. Centro de control” Por su parte, en el contrato estatal celebrado por el INVIAS con la unión temporal se establecieron obligaciones por concepto de costos a cargo de la contratista –unión temporal-, pero no respecto de sus miembros considerados individualmente.

5.5. De acuerdo con lo anterior, se encuentra que en los citados documentos no se verifica que a la contribuyente le hubiere correspondido asumir el costo por licencias y trámites generados en la renovación del contrato de la unión temporal con el INVIAS. Llama la atención de la Sala que la actora no aportó el documento en el que supuestamente las partes de la unión temporal acordaban de forma expresa que la erogación estaba a cargo de SIMS Ltda. Luego entonces, la contribuyente no puede asumir el costo por licencias y trámites individualmente puesto que no está probado que ésta hubiese incurrido en esa erogación respecto de su parte de trabajo en la ejecución del contrato. Pero dado que es un hecho cierto que la unión temporal incurrió en el costo por licencias y trámites para la renovación del contrato con el INVÍAS, es procedente que la DIAN hubiere determinado la erogación de acuerdo con la participación que tuviera cada miembro en la unión temporal. Todo, porque no puede perderse de vista que la normativa tributaria señala que las partes de la unión temporal deben declarar los ingresos, costos y deducciones, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones de la unión temporal. Es por ese motivo que la contribuyente no puede llevar la totalidad de esa erogación en la declaración de renta, sino el porcentaje de participación establecido en el contrato, esto es, el 40%.

FUENTE FORMAL: LEY 80 DE 1993 - ARTÍCULO 7 / LEY 23 DE 1995 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 18

DEDUCCIÓN POR SALARIOS PAGADOS A PERSONAL PENSIONADO –No está condicionada al pago de aportes al Sistema General de Pensiones porque ese pago no es obligatorio respecto del personal pensionado vinculado mediante contrato laboral / PAGO DE APORTES A PENSIÓN DE PERSONAL PENSIONADO VINCULADO MEDIANTE CONTRATO LABORAL – No obligatoriedad / OBLIGACIÓN DE COTIZAR – Cesación / DESCONOCIMIENTO DE DEDUCCIÓN POR SALARIOS POR NO COTIZAR POR TRABAJADORES PENSIONADOS – Improcedencia / CONTRATACIÓN DE PERSONAL PENSIONADO EN EL SECTOR PRIVADO – Procedencia

De acuerdo con el artículo 108 del Estatuto Tributario, para aceptar la deducción por salarios, los patronos deben estar a paz y salvo en el pago de aportes parafiscales y en el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993, entre ellos, al Sistema General de pensiones. Pero en el caso del personal pensionado vinculado mediante contrato laboral, el pago de aportes a pensión no es obligatorio y, por ende, no constituye un requisito para la procedencia de deducción por salarios. En efecto, el artículo 17 de la Ley 100 de 1993 dispone que la obligación de cotizar cesa en el momento en que el afiliado reúna los requisitos para acceder a la pensión de vejez, o cuando el afiliado se pensione por invalidez o en forma anticipada. En concordancia con lo anterior, el artículo 2 del Decreto 798 de 1990 señala que se encuentran excluidos del seguro de invalidez vejez y muerte, los trabajadores dependientes que al momento de iniciarse la obligación de asegurarse se encuentren gozando de una pensión de jubilación, así como las personas que se hayan pensionado por el régimen de los seguros sociales obligatorios o hubiesen recibido la indemnización sustitutiva de la pensión de vejez o invalidez por riesgo común. Todo, porque una vez cumplidos los requisitos establecidos por la ley para adquirir el derecho a la pensión de vejez, desaparece el riesgo mismo y se transforma en un derecho pensional con el cual se hace efectiva la protección. Es por eso que no es obligatorio que el empleador realice aportes a pensión al personal que tenga el estatus de pensionado por vejez, pues se repite, no existe la posibilidad de su vinculación al Sistema General de Pensiones, en tanto el riesgo se encuentra cubierto. 6.3. Es cierto que el pago de aportes de pensión fue contemplado en la ley tributaria como un condicionamiento para la deducción por salarios, pero al no ser ese pago obligatorio respecto del personal pensionado, mal puede exigírsele al empleador el cumplimiento de tal requisito. En casos como el estudiado, el empleador cumple con el requisito de encontrarse a paz y salvo respecto del pago de aportes a sus trabajadores pensionados, pues se repite, no tiene la obligación de cotizar respecto de esos empleados. Desconocer la deducción por salarios por no haber cotizado por trabajadores pensionados, sería desatender los principios de justicia y equidad tributaria, porque generaría que se impusiera al empleador una mayor carga impositiva por una obligación que por ley no tenía a su cargo. Máxime, cuando no existe norma que restrinja la contratación laboral de este tipo de personal en el sector privado.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 108 / LEY 100 DE 1993 – ARTÍCULO 17 / LEY 797 DE 2003 – ARTÍCULO 4 / DECRETO 798 DE 1990 – ARTÍCULO 2

DEDUCCIÓN POR BONIFICACIONES PAGADAS POR RETIRO DE EMPLEADOS – Improcedencia / PAGO DE BONIFICACIÓN O INDEMNIZACIÓN POR RETIRO DE EMPLEADOS- No es deducible del impuesto sobre la renta así esté probado, porque se trata de una erogación que no incide en la actividad generadora de venta de la empresa /

BONIFICACIÓN O INDEMNIZACIÓN POR RETIRO DE EMPLEADOS – Naturaleza jurídica

La Sala precisa que independientemente de que se encuentre o no probado el pago de las sumas de dinero por retiro de empleados, llámese bonificación o indemnización, estas no son deducibles del impuesto de renta toda vez que se trata de una erogación que no incide en la productividad de la empresa. Todo, porque esos pagos no obedecen a la contraprestación directa del servicio, que por lo demás ya terminó; sino, al resarcimiento de los perjuicios causados al trabajador por el incumplimiento del empleador de lo pactado en el contrato. Es más sin dicho pago es totalmente viable producir la renta, ya que no es la causa del ingreso por el desarrollo de la actividad. Tampoco es un gasto normal o usual para producir o facilitar la generación de la renta. Si bien son pagos que tienen el carácter indemnizatorio y en ellos debe incurrir el empleador cuando desvincula al trabajador por decisión unilateral, el hecho que legalmente tuviera que pagar sumas de dinero por retiro de los trabajadores no las convierte en indispensables, porque la necesidad se debe dar frente al desarrollo de la actividad productora de renta. Entender lo contrario implicaría otorgar un beneficio tributario a quien por su causa dio lugar al pago de la indemnización.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO SUSTANTIVO DEL TRABAJO – ARTÍCULO 64

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C. veintitrés (23) de febrero de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00334-01(20347)

Actor: SISTEMA INTELIGENTE DE MONITOREO SATELITAL - SIMS LTDA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante y demandada contra la sentencia del 25 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección “B”. La sentencia dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Resolución 900135 del 29 de noviembre de 2011 y de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412010000270 de noviembre 29 de 2010, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la sociedad accionante está obligada a pagar por concepto del impuesto de renta por el año gravable 2007 la suma establecida en la liquidación realizada por el Tribunal.

TERCERO: En firme esta providencia, ARCHÍVESE el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen”.

I) ANTECEDENTES

El 21 de abril de 2008, SIMS Ltda. presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2007, en la que registró un saldo a pagar de \$25.229.000.

Mediante el Requerimiento Especial No. 322402010000096 del 14 de abril de 2010, la Administración propuso la modificación de la citada liquidación privada en el sentido de adicionar activos y pasivos, ingresos operacionales y no operacionales, rechazar costos de venta, deducciones, retenciones, e imponer sanción por inexactitud.

La sociedad presentó respuesta al requerimiento especial, exponiendo sus motivos de inconformidad.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412010000270 del 29 de noviembre de 2010, la Administración modificó oficialmente el impuesto en la siguiente forma:

- Adicionar ingresos operacionales originados en factura de tercero por \$1.600.000
- Adicionar ingresos no operacionales por la utilidad en la venta de equipo de procesamiento y de vehículo por \$9.536.000
- Rechazar costos de venta por bonificaciones, transporte de carga, trámites y licencias, pasajes aéreos, y salarios, por valor total de \$417.339.000
- Rechazar deducciones por bonificaciones, impuesto de timbre, trámites y licencias, salarios, arrendamiento leasing, y partida conciliatoria diferidos, por valor total de \$185.012.000.

- Rechazar gastos operacionales de venta por seguro de vida, alojamiento y manutención, pasajes aéreos, gastos de representación y por salarios, por total de \$27.385.000.
- Rechazar deducciones por intereses bancarios, gastos bancarios vigencia 2006 y GMF por 51.152.000.
- Rechazar retenciones por \$3.618.000.
- No imponer sanción por inexactitud.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido por la Resolución No. 900135 del 29 de noviembre de 2011, el cual modificó el acto recurrido, en las siguientes glosas:

- Declarar que no fueron objeto de recurso los cargos relativos a la adición de ingresos operacionales y no operacionales, y el rechazo de gastos operacionales en ventas, otras deducciones y, otros conceptos de retenciones en la fuente. Por tanto, la sociedad no agotó la vía gubernativa respecto de esas glosas.
- Aceptar costos de ventas por transporte de carga por valor de \$71.898.000
- Aceptar la deducción por partida conciliatoria diferidos por la suma de \$153.805.968

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, SIMS Ltda., solicitó:

“Declare la nulidad de la Resolución 900135 del 29 de noviembre de 2011 proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y, de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412010000270 del 29 de noviembre de 2010, proferida por el Jefe GIT Determinaciones Oficiales de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi poderdante, y se declare que la declaración de renta y complementarios, presentada por el Sistema Inteligente de Monitoreo Satelital SIMS Ltda. el 21 de abril de 2008 correspondiente al año gravable 2007, se encuentra en firme y, por ende, que no adeuda suma alguna por tributos de ese período”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 83 de la Constitución Política y, 683 y 774 del Estatuto Tributario. Costo de venta por valor de \$20.656.383 por error de transcripción.

La sociedad vendió un teléfono satelital al Ministerio de Defensa Nacional – Ejército Nacional- mediante la factura 17495 por valor de \$155.800.000. Pero por un error humano esa operación fue registrada en el comprobante de contabilidad por la suma de \$140.252.861. Es decir, por un menor valor.

Error de transcripción que no puede dar lugar al desconocimiento del costo de ventas en la suma de \$20.656.383, porque debe prevalecer la realidad sobre las formas. Además, debe tenerse en cuenta que tal situación solo fue advertida por la sociedad con ocasión de la fiscalización de la Administración.

Violación del artículo 83 de la Constitución Política y 774 del Estatuto Tributario. Costo de venta de maquinaria y equipo por \$81.265.119

La suma de \$81.265.119 fue pagada por la sociedad por la adquisición de teléfonos satelitales “Mini M, DMR 200 DTErminal Unidad Rast, unidades satelitales Skywave, y tarjetas”, para la ejecución de unos contratos estatales.

Independientemente que la factura de compra aparezca anulada, esa erogación aparece reflejada en el costo en la cuenta 14.

Violación del artículo 83 de la Constitución Política, 107 y 683 del Estatuto Tributario. Costo por transporte por \$157.447.047

SIMS Ltda. incurrió en gastos de transporte en desarrollo de la Unión temporal que realizó con TECH. Esta erogación tiene relación de causalidad con la actividad

productora de renta de la contribuyente, como se verifica en las cuentas de cobro, comprobantes contables, oficios de las fuerzas militares, y actas de entrega de muestras, pruebas en las que se evidencia la necesidad del transporte de mercancía para la ejecución de los contratos estatales.

El requisito de proporcionalidad del gasto no puede medirse con el valor de las mercancías que reporta la declaración de importación, sino con los contratos que obligaban a la sociedad a transportar el material. Además, las mercancías no solo eran importadas sino también de origen nacional.

Violación de los artículos 83 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario. Costos por trámites y licencias por \$2.125.086

La Administración desconoce que en el contrato de unión temporal los miembros pueden establecer la participación de los ingresos, costos y deducciones que se deriven de esa entidad jurídica.

En este caso, la unión temporal SIMS TECH acordó que en los contratos estatales a su cargo, la participación de los ingresos era del 40% para SIMS Ltda. y, el 60% para TECH.

Luego, en los contratos estatales, SIMS Ltda. asumió por expreso acuerdo de las partes de la unión temporal, los costos de transporte requerido para cumplir esos convenios, así como el adelantamiento y obtención de trámites y licencias; y el otro participe TECH, le correspondió los gastos de personal y de servicios necesarios para ese contrato.

No existe una regla jurídica que señale que la participación de los ingresos debe ser la misma de los costos o deducciones, sino que por tratarse de un contrato estatal debe respetarse la voluntad de las partes intervinientes, siempre que no sea contraria a la ley.

Violación de los artículos 108 y 683 del Estatuto Tributario y de la Resolución 2377 de 2008 del Ministerio de la Protección Social. Gasto de nómina de personal pensionado por \$83.947.000

La empresa vinculó a unos pensionados mediante un contrato laboral, y respecto a ellos únicamente realizó aportes a salud y parafiscales, pero no a pensión.

Lo anterior, porque los pensionados no están obligados a realizar aportes por pensión, razón por la cual no es necesario que el empleador acredite dicho pago como requisito para deducir los salarios pagados.

Violación del artículo 5 del C.S.T. y el artículo 107 del Estatuto Tributario. Gastos de nómina de personal por bonificaciones por \$13.108.000

La sociedad le pagó una bonificación a las trabajadoras Johana Chamucero, Diana Medina y Carmen Ardía, por haber prescindido de sus servicios.

Las sumas pagadas no corresponden a una indemnización sino a una bonificación, porque esa fue la voluntad contractual, independientemente de que haya sido el empleador el que decidió terminar la relación laboral.

Además, es normal que los trabajadores renuncien a una indemnización laboral a cambio de una bonificación, que le puede implicar un valor superior a la indemnización. Esta es una decisión consciente del trabajador conforme con el artículo 5 del C.S.T.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

La Administración advirtió diferencias entre el costo de venta registrado en la contabilidad –libro auxiliar- y en la factura 17495, sin que la sociedad probara la existencia de un error de transcripción en el documento contable, ni que el mismo hubiere sido corregido conforme con el Decreto 2649 de 1993.

Debe rechazarse los costos por compra de maquinaria y equipo porque no se encuentran soportados en una factura. Todo, porque el gasto fue registrado en una factura de compra que está anulada.

Los costos por transporte son improcedentes porque no cumplen con los requisitos de necesidad y proporcionalidad, en tanto no está demostrado que esas erogaciones tuvieran por objeto cumplir con el objeto del contrato estatal celebrado por la sociedad.

En relación con los costos por trámites y licencias de la unión temporal, estos no pueden ser deducidos por la actora con fundamento en un acuerdo de voluntades de los miembros del consorcio. El porcentaje de participación define no solo las obligaciones a cargo de cada uno de los miembros de la unión temporal, sino también el reparto de utilidades y, la asunción de costos y deducciones.

No proceden los gastos de nómina de personal pensionado porque la sociedad no cumplió con la carga prestacional de realizar aportes a pensión, como lo exige el artículo 108 del Estatuto Tributario para que proceda la deducción de salarios.

El pago de la bonificación por retiro de trabajadores no tiene relación de causalidad en tanto no se realiza en el desarrollo de la actividad productora de renta de la sociedad.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección "B", mediante providencia del 25 de abril de 2013, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

No procede el costo de venta por la suma de \$20.656.383 porque ese mayor valor no registrado en la contabilidad se soporta en una factura expedida por la contribuyente.

Tampoco hay lugar a los costos de venta por valor de \$81.265.119, porque como lo reconoce la sociedad se soportan en una factura anulada.

En cuanto a los costos por trámites y licencias generados en la renovación del contrato de la unión temporal, la sociedad no probó que efectivamente hubiere asumido dichas erogaciones. Por tanto, la contribuyente solo puede llevar a la declaración de renta el porcentaje correspondiente a su participación en la unión temporal, esto es, el 40%.

Respecto a los gastos de transporte, se encuentra que en el contrato de la unión temporal no se pactó que estos fueran asumidos por SIMS Ltda., circunstancia que tampoco fue probada por la sociedad.

No hay lugar a la deducción por compras de equipos porque la sociedad no demostró que hubiere incurrido en esas erogaciones para desarrollar los contratos celebrados con INVIAS y el Ejército Nacional.

Son deducibles los pagos laborales a pensionados realizados sin el aporte a pensión, porque la ley no permite que ese personal siga cotizando y, por ende, no se le puede exigir al empleador que por esos trabajadores realice un aporte al sistema pensional.

No es procedente la deducción por pago de bonificaciones realizadas con ocasión de retiro de personal, por cuanto no guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta pues, esa erogación se produce una vez el trabajador deja de hacer parte de la empresa.

V) LOS RECURSOS DE APELACIÓN

La parte demandada y demandante apelaron la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

La parte demandante

No puede desconocerse el costo de ventas por valor de \$20.656.383 con fundamento en el hecho de que la factura fue expedida por la sociedad, porque ese documento hace parte de la contabilidad, conforme con los artículos 51 y 53 del Código de Comercio.

Son procedentes los costos de venta por maquinarias y equipo porque, aunque no se encuentran soportados en una factura, esa erogación aparece reflejada en el costo cuenta 14.

Los costos por transporte están soportados en cuentas de cobro, comprobantes contables, oficio de las fuerzas militares, que dan cuenta de la relación de

causalidad, necesidad y proporcionalidad de esa erogación en la ejecución del contrato estatal celebrado por la sociedad con el INVIAS y el Ejército Nacional.

Los costos por concepto de trámites y licencias son procedentes porque fueron asumidos por la sociedad como parte de la unión temporal, como se verifica en los contratos estatales.

En relación con los gastos por bonificaciones, tienen relación de causalidad porque es una de esas erogaciones en que incurren las empresas en su actividad productora de renta. La ley laboral obliga a los empleadores a pagar indemnizaciones laborales y permite que éstos paguen bonificaciones a los trabajadores.

La parte demandada

Es obligatorio que todas las personas que se vinculen en una relación laboral realicen aportes al Sistema General de Seguridad Social, que incluye el relativo a pensiones.

No existe vinculación de carácter laboral en la contratación de un pensionado. Por tanto, el pago que efectuó la empresa a un personal pensionado no puede entenderse como salario y, en tal sentido, no es susceptible de deducción.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en la apelación.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en la apelación.

El Ministerio Público no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante y demandada contra la sentencia del 25 de abril de 2013, proferida por el Tribunal

Administrativo de Cundinamarca, Subsección "B", que declaró la nulidad parcial de los actos demandados que modificaron la declaración del impuesto de renta presentada por SIMS Ltda. por el año gravable 2007.

1. Problema jurídico

En los términos de los recursos de apelación, le corresponde a la Sala establecer la procedencia de:

- (i) Los costos de venta por valor de \$20.656.383
- (ii) Los costos de venta de maquinaria por \$81.265.119
- (iii) Los costos por transporte de equipos por \$157.447.047
- (iv) Los costos por trámite y licencias por \$2.125.086
- (v) La deducción por gastos de nómina de personal pensionado por \$83.947.000
- (vi) La deducción por gastos de nómina por bonificaciones en \$13.108.000

2. Costos de venta por \$20.656.383

2.1. La Administración advirtió diferencias entre el costo de venta registrado en el libro auxiliar y en el comprobante de contabilidad de la venta No. CC-005838, así como entre la factura de venta No. 17495 y esos documentos contables.

Esas inconsistencias en la contabilidad llevaron a que la DIAN desconociera la factura de venta como prueba del costo y tomara, como soporte de esa erogación el comprobante de contabilidad que registró la enajenación.

De ahí que la Administración rechazara el costo de ventas por la suma de \$20.656.383, que corresponde a la diferencia del costo reflejado en el comprobante de contabilidad (\$140.252.861) y el registro contable del libro auxiliar (\$160.909.244).

2.2. Por su parte, la sociedad afirmó que por un error de transcripción registró un menor valor del costo en el comprobante de contabilidad No. CC-005838. Por tal motivo, para establecer el costo de venta se debe tomar la factura No. 17495 en la que consta el valor real de enajenación de la mercancía.

2.3. Verificado el expediente se encuentra que en el Libro Auxiliar del año 2007, SIMS Ltda. acreditó la cuenta del activo 1435 “mercancías no fabricadas por la empresa” por la suma de \$160.909.2441” –disminución del activo-, por concepto de la venta de teléfono satelital registrada en el comprobante de contabilidad No. CC-005838 y en la factura No. 174952. De esta forma, la sociedad contabilizó el retiro de la mercancía de sus inventarios para efectos de la venta.

Además, la sociedad registró la venta del bien con el comprobante No. CC005838 que tiene como soporte la factura de venta No. 17495 de 2007. En esos documentos se señalaron los siguientes valores:

i) \$140.252.861 en el comprobante de contabilidad No. CC-0058383 y,

(ii) \$155.800.000 en la factura de venta No. 17495 de 2007 expedida al comprador Ministerio de Defensa - Ejército Nacional⁴.

2.4. La Sala no se pronunciará sobre la idoneidad de la factura y del comprobante de la venta como medio de prueba del costo, por cuanto esa circunstancia no es la discutida por la DIAN, sino las inconsistencias que existen entre los valores reportados en dichos documentos.

Ello se verifica en el hecho de que la DIAN valoró como prueba ambos registros y, tomó como soporte del costo el comprobante de contabilidad No. CC-005838 que relaciona la venta de la mercancía.

Así se precisó en los actos demandados: “la Administración no está cuestionando la formalidad de la factura pues como se observa efectivamente cumple con los requisitos de ley consagrados en el Estatuto Tributario. Lo que se está

¹ Esa cifra resulta de sumar el valor de \$157.954.466 “teléfonos satelitales” con \$2.954.788 “tarjetas para minutos”.

² Fls 119-120 c.a. 1.

³ FI 895 c.a.6.

⁴ FI 1060 c.a.8

argumentando es la realidad registrada en la contabilidad y que es en últimas la que debe ir en congruencia con los documentos soportes existentes que reflejen la realidad económica de la sociedad”⁵.

En tal sentido, el análisis se limitará a establecer cuál de esos documentos informa el valor real de la mercancía.

2.5. La Sala observa que es cierto que existen inconsistencias entre las sumas reportadas por la sociedad en el libro auxiliar, en el comprobante de contabilidad y en la factura de venta, lo que genera incertidumbre sobre el valor real registrado en esos documentos, máxime, cuando todos esos soportes fueron expedidos por la sociedad.

Sin embargo, se advierte que el valor registrado en la factura de venta 17495 por \$155.800.000 se encuentra ratificado por la certificación del comprador que fue aportada al expediente. En ese documento se dijo:

“En respuesta a su requerimiento ordinario No. 322402010000099 Código 403, de fecha febrero de 03 del año en curso, de la manera mas atenta me permito informar a la señora Jefe División de Gestión de Fiscalización Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, que revisados nuestros archivos, al contribuyente SISTEMAS INTELIGENTES DE MONITOREO SATELITAL LTDA. NIT. 830.006.001-2, durante el período del año gravable 2007, se le efectuaron pagos que a continuación se relacionan:

2007/03/08 FACT. 17495 ADQ. TELÉFONOS SATELITALES VR. \$155.800.000
EXENTO IVA

2007/04/17 FACT. 17838 ADQ. TELEFONOS SATELITALES VR. \$77.900.000
EXENTO IVA “

2.6. Dadas las inconsistencias encontradas entre los registros internos de la sociedad, debe tenerse como prueba la certificación emitida por el Ejército Nacional, en tanto se trata de un documento expedido por el comprador de la mercancía, que no ha sido discutido por la DIAN.

⁵ FI 55 c.p. Liquidación oficial de revisión.

Pues bien, con esta prueba se despeja la incertidumbre existente sobre el valor registrado en la citada factura.

2.7. Así las cosas, la Sala encuentra que entre los soportes que la DIAN valoró como prueba del costo, la erogación debe establecerse con la factura No. 17495, porque constituye el soporte del registro realizado en el comprobante de contabilidad No. CC-005838 y, la veracidad de dicha factura se encuentra probada en el proceso con pruebas externas a la sociedad.

2.8. Pero dado que el contribuyente registró en el libro auxiliar- con fundamento en la factura 17495- un costo de venta por valor de \$160.909.244, y en la factura se registró solo por \$155.800.000, debe desconocerse el mayor valor que no se encuentra soportado en la suma de \$5.109.000.

En consecuencia, teniendo en cuenta que la Administración rechazó el costo de venta por valor de \$20.656.383 y, que de esa cifra no se encuentra soportado \$5.109.000, se acepta la glosa por la suma de \$ 15.547.383.

3. Costo de venta de maquinaria por \$81.265.119

3.1. La Administración rechazó el costo de venta de teléfonos satelitales en la suma de \$81.265.119, porque se encuentra soportado en una factura anulada por la sociedad.

En los actos demandados se precisó:

“De la contabilización por valor de \$81.265.119 con nota CC-005926 respecto de la venta de maquinaria y equipos al realizar el cruce se encontró que tal nota coincide con el valor del costo acreditado en la cuenta 14 y que dicho valor figura en la factura de venta 17730 que fue anulada. En reiteradas oportunidades se solicitó soporte de la factura asociada a esta venta, la cual ni durante el proceso de investigación, ni con ocasión a la respuesta al requerimiento especial la sociedad se pronunció, razón por la cual el Despacho determina el rechazo⁶”.

⁶ FI 56 c.p. Liquidación oficial de revisión.

3.2. Por su parte la sociedad sostiene que independientemente de que la factura de venta esté anulada, el costo se encuentra reflejado en la cuenta No. 14, como lo señaló la DIAN.

3.3. La Sala considera que aunque el costo está registrado en la contabilidad, no procede el reconocimiento de esa erogación, porque no tiene el soporte contable exigido en el artículo 123 del Decreto 2649 de 19937 y, en especial, en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario⁸, para la procedencia fiscal de los costos.

Todo, porque la factura No. 17730 asociada con esa erogación no surte efectos legales por encontrarse anulada⁹ y, en tal sentido, no puede servir como soporte del registro contable del costo de venta.

Súmese a lo anterior que la contribuyente no allegó el documento que sustituyó a la citada factura, no obstante haber sido requerido por la Administración y, que, en calidad de vendedor del bien, tenía la posibilidad de aportar el material probatorio necesario para soportar el costo de venta de la mercancía.

3.4. Por las razones expuestas, la Sala mantiene el rechazo de costos de venta por \$81.265.119.

4. Costos por transporte de equipos por \$157.447.047

4.1. De la suma de \$229.345.047 solicitada por la sociedad por concepto de costos de transporte, la Administración aceptó \$71.898.000¹⁰ por encontrarse debidamente soportados y rechazó \$157.447.047 porque la sociedad no demostró la realidad de la erogación, ni la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

⁷ “**ARTÍCULO 123. SOPORTES.** Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, **los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo**, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren [...]”

⁸ **ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES.** Adicionado por el artículo 3o. de la Ley 383 de 1997. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, **se requerirá de facturas** con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

⁹ La Factura de venta es la No. 17730 y se encuentra a folio 897 c.a.6.

¹⁰En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración aceptó costos por transporte por valor de \$71.898.000. FI 31 vuelto c.p.

Además, consideró que el costo por \$157.447.047 no era proporcional con el valor registrado en las declaraciones de importación de los equipos que supuestamente fueron transportados.

4.2. SIMS Ltda. explicó que incurrió en costos de transporte para desarrollar los contratos estatales con el INVIAS y el Ejército Nacional, que fueron celebrados por la unión temporal de la cual forma parte.

Manifestó que esa erogación tiene relación de causalidad y es proporcional con la actividad productora de renta, como se verifica en las cuentas de cobro, comprobantes contables, oficios de las fuerzas militares y, actas de entrega de muestras; pruebas en las que se evidencia la necesidad de transporte de mercancía para la ejecución de los contratos.

Agregó, que el requisito de proporcionalidad del gasto no puede medirse con el valor de las mercancías que reporta la declaración de importación, sino con los contratos que obligaban a la sociedad a transportar el material. Además, las mercancías no solo eran importadas sino también de origen nacional.

4.3. Para la procedencia de los costos y deducciones, la normativa tributaria exige el cumplimiento de los presupuestos esenciales de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad¹¹. Siendo el primero y el último los discutidos por la Administración.

¹¹ **Estatuto Tributario: “ARTICULO 77. REQUISITOS PARA SU ACEPTACIÓN.** Cuando dentro de los costos o inversiones amortizables existan pagos o abonos en cuenta, que correspondan a conceptos respecto de los cuales obliga el cumplimiento de requisitos para su deducción, deben llenarse en relación con tales pagos o abonos, los mismos requisitos señalados para las deducciones.

ARTICULO 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.

ARTÍCULO 177. LAS LIMITACIONES A COSTOS SE APLICAN A LAS DEDUCCIONES. Las deducciones están sujetas a las mismas limitaciones señaladas para los costos, en los artículos 85 a 88, inclusive. Igualmente, para uno y otro caso, no serán deducibles los pagos respaldados en documentos frente a los cuales no se cumpla lo previsto en el numeral tercero del artículo 522.

La relación de causalidad atiende a que las erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente.

Por su parte, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial¹² para el sector.

4.4. Para probar el cumplimiento de los citados requisitos, la sociedad aportó los siguientes documentos:

4.4.1. Certificado de existencia y representación legal en el que consta que SIMS Ltda. tiene por objeto social “(I) la prestación remunerada de servicios de vigilancia y seguridad privada en la modalidad de vigilancia fija, móvil y escoltas con y sin armas de fuego, [...] (II) el suministro y distribución de equipos satelitales, tales como teléfonos y equipos de monitoreo con su tiempo al aire”¹³.

4.4.2. Contrato de Unión temporal celebrado por SIMS Ltda. y SIMS TECHNOLOGIES Ltda. –TECH-, con el objeto de presentar una oferta al INVIAS para suscribir y ejecutar un contrato de servicio de monitoreo vehicular, con apertura nacional para los vehículos del programa de seguridad de carreteras nacionales¹⁴.

Tampoco serán procedentes los costos o deducciones respecto de los cuales no se cumpla con la obligación señalada en artículo 632”.

¹² Sobre la costumbre mercantil el artículo 3º del Código de Comercio expresa:

ARTÍCULO 3o. AUTORIDAD DE LA COSTUMBRE MERCANTIL - COSTUMBRE LOCAL - COSTUMBRE GENERAL. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior.

¹³ Fls 22-24 c.p.

¹⁴ Fls 416-420 c.a.3.

En ese documento se estipuló:

“CLÁUSULA 7. OBLIGACIONES DE SIMS: Sin perjuicio de las demás obligaciones estipuladas en este acuerdo, SIMS se compromete a ejecutar las obligaciones que se consagran a continuación:

Cartografía

Software de visualización

Capacitación¹⁵”.

4.4.3. Contrato estatal celebrado entre unión temporal SIMS Ltda.- SIMS TECHNOLOGIES Ltda. con el INVÍAS con el objeto del servicio de monitoreo satelital para los vehículos del programa de seguridad en carreteras nacionales¹⁶.

En ese documento se informa que la unión temporal debe asumir los costos para la implementación, instalación, configuración del servicio¹⁷.

4.4.4. Especificaciones técnicas y protocolos de prueba de las Fuerzas Militares para el servicio de asistencia técnica de geoposicionadores satelitales¹⁸

4.4.5. Documento por medio del cual las Fuerzas Militares de Colombia informan a SIMS Ltda. la relación de equipos satelitales Iridium con que cuentan las unidades militares y la Policía Nacional¹⁹.

4.4.6. Actas de entrega de muestras de teléfonos satelitales por parte de SIMS Ltda.²⁰

4.4.7. Declaraciones de importación de teléfonos satelitales²¹.

¹⁵ FI 419 c.a.3.

¹⁶ Fls 846-848 c.a.6.

¹⁷ FI 846 vuelto c.a.6.

¹⁸ Fls 836-841 c.a.6.

¹⁹ Fls 821-835 c.a.6.

²⁰ Fls 842-844 c.a.6

²¹ Fls 919-931 c.a.7

4.4.8. Cuentas de cobro, facturas y comprobantes de contabilidad por concepto de servicio de transporte de carga. En esos documentos se especifica la fecha, el proveedor y el valor del servicio²².

4.5. Adicionalmente, se encuentra que con ocasión del requerimiento ordinario de la Administración, las Fuerzas Militares informaron que en el año 2007 efectuaron pagos a SIMS Ltda. por valor de \$155.800.000 y \$77.900.000, por concepto de la adquisición de teléfonos satelitales²³.

4.6. La Sala considera que los anteriores documentos no demuestran la relación de causalidad y la proporcionalidad que debe existir entre la erogación y la actividad productora de renta de la sociedad, por las razones que pasan a explicarse:

4.6.1. La actora no probó que los costos que reclama por servicio de transporte tengan relación de causalidad con su objeto social, esto es, la actividad de vigilancia y seguridad privada o de suministro y distribución de equipos satelitales, como tampoco con la ejecución de los contratos estatales con el INVÍAS y el Ejército Nacional.

Todo, porque en las cuentas de cobro y las facturas de los proveedores no se especifica en qué consistió el servicio de transporte de carga, esto es, la mercancía y el destino, lo que impide establecer el nexo causal exigido para la procedencia de la erogación.

Adicionalmente, se advierte que a pesar de que la Administración requirió a la sociedad para que demostrara ese presupuesto esencial de los costos, la actora no aportó ningún documento que permitiera determinar que el servicio de transporte se hizo para la ejecución de su objeto social o de los citados contratos.

4.6.2. Por el contrario, las pruebas aportadas al expediente generan incertidumbre frente a la afirmación de la actora relativa a que SIMS Ltda. asumió el costo de transporte en los contratos del INVÍAS y el Ejército Nacional.

²² Fls 1062-1066 y 1092-1152 c.a.8

²³ Fls 106-107 c.a.1.

En efecto, en el contrato celebrado con el INVÍAS se pactó que la unión temporal SIMSTECH debía pagar los costos de instalación e implementación de los equipos, pero en el acuerdo de esa unión temporal no se estableció que esa erogación fuera asumida por SIMS Ltda., sino las relativas a cartografía, software de visualización y capacitación.

La causalidad de la erogación tampoco se demuestra con los documentos relacionados con el contrato estatal celebrado entre SIMS Ltda. y el Ejército Nacional, porque de esos escritos no es posible establecer que la sociedad debía incurrir en una erogación por concepto de transporte.

Además, la sociedad no aportó el contrato celebrado con dicha entidad –Ejército Nacional- u otro documento en el que se pudiese establecer las obligaciones pactadas por las partes.

En tal sentido, se encuentra que SIMS Ltda. no probó que en los citados contratos asumió costos por transporte.

4.6.3. A lo que hay que sumar que la DIAN verificó²⁴ que del costo por transporte solicitado por la actora por \$229.345.047, de los cuales fueron aceptados \$71.898.000²⁵, la suma restante de \$157.447.047 no era proporcional con el valor de las mercancías importadas por SIMS (\$255.319.201), el peso (107 Kgms), ni el valor de las mercancías importadas por SIMSTECH (363.197.418), el peso (2 Kgms).

Lo que pone en evidencia el alto costo del supuesto transporte de las mercancías, hecho que no fue justificado por la actora.

Por el contrario, SIMS Ltda. se limitó a señalar que el servicio de transporte también tuvo por objeto mercancía de origen nacional, sin soportar su afirmación. Tampoco demostró el requisito de proporcionalidad con los documentos anteriormente analizados, porque como se verificó en este cargo, en estos no consta que SIMS Ltda. incurrió en dicha erogación.

²⁴ Fls 95-96 c.p.

²⁵En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración aceptó costos por transporte por valor de \$71.898.000. FI 31 vuelto c.p.

En consecuencia, no prospera el cargo para la demandante.

5. Costos por trámites y licencias por \$2.125.086

5.1. La actora solicitó la suma de \$3.541.810 por concepto de costos por trámites en que incurrió la unión temporal para la renovación del contrato con el INVÍAS²⁶. De ese valor, la DIAN rechazó \$2.125.086 porque la participación de la sociedad en la unión temporal solo era del 40%²⁷.

5.2. La demandante sostiene que ese costo fue asumido por la sociedad por expreso acuerdo de las partes de la unión temporal.

Además, manifestó que no existe norma que señale que en la unión temporal, la participación de los ingresos deba ser igual a la de los costos y deducciones.

5.3. En el caso de la unión temporal, dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del contrato. Las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones, se impondrán de acuerdo con la participación de cada uno de los miembros²⁸.

Es importante tener en cuenta que a partir de la Ley 223 de 1995 la unión temporal no es contribuyente del impuesto sobre la renta²⁹.

Pero los ingresos percibidos por las uniones temporales como contraprestación por la ejecución de contratos celebrados con entidades estatales son gravados con el impuesto de renta en cabeza de cada uno de sus miembros.

De tal manera que las partes de una unión temporal deben llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones de la unión temporal³⁰.

²⁶ FI 96 c.p.

²⁷ En consecuencia, La DIAN solo aceptó la suma de \$1.416.724 por este concepto.

²⁸ El artículo 7 de la Ley 80 de 1993.

²⁹ Artículo 18 del Estatuto Tributario.

³⁰ *Ibidem*.

5.4. Verificado el contrato de unión temporal se encuentra que los miembros SIMS Ltda. y TECH Ltda. pactaron lo siguiente³¹:

“CLÁUSULA 2.-Costos: SIMS y TECH asumirán individual y separadamente los costos y gastos en que cada una de ellas hubiera incurrido con respecto a la Oferta, y ninguna de ellas tendrá derecho a reclamar a la otra por este concepto. SIMS y TECH no podrán reclamarse ningún costo en que hubiesen incurrido respecto de su parte de trabajo en la ejecución del contrato.

[...]

CLÁUSULA 5. Participantes: Los intereses de las partes en la unión temporal son los siguientes:

SIMS 40% TECH 60%”

[...]

CLAUSULA 7. Obligaciones de SIMS. Sin perjuicio de las demás obligaciones estipuladas en este acuerdo, SIMS se compromete a ejecutar las obligaciones que se consagran a continuación:

1. Cartografía
2. Software de visualización
3. Capacitación

CLAUSULA 8. Obligaciones de TECH. En virtud del presente acuerdo, TECH se obliga a ejecutar las siguientes obligaciones:

1. Dispositivos Embarcados
2. Botón de alarma
3. Instalación y mantenimiento
4. Sistema de comunicación
5. Reportes
6. Centro de control”

Por su parte, en el contrato estatal celebrado por el INVIAS con la unión temporal se establecieron obligaciones por concepto de costos a cargo de la contratista –

³¹ Fls 417-419 c.a.3.

unión temporal-, pero no respecto de sus miembros considerados individualmente.³²

5.5. De acuerdo con lo anterior, se encuentra que en los citados documentos no se verifica que a la contribuyente le hubiere correspondido asumir el costo por licencias y trámites generados en la renovación del contrato de la unión temporal con el INVÍAS.

Llama la atención de la Sala que la actora no aportó el documento en el que supuestamente las partes de la unión temporal acordaban de forma expresa que la erogación estaba a cargo de SIMS Ltda.

Luego entonces, la contribuyente no puede asumir el costo por licencias y trámites individualmente puesto que no está probado que ésta hubiese incurrido en esa erogación respecto de su parte de trabajo en la ejecución del contrato.

Pero dado que es un hecho cierto que la unión temporal incurrió en el costo por licencias y trámites³³ para la renovación del contrato con el INVÍAS, es procedente que la DIAN hubiere determinado la erogación de acuerdo con la participación que tuviera cada miembro en la unión temporal.

Todo, porque no puede perderse de vista que la normativa tributaria señala que las partes de la unión temporal deben declarar los ingresos, costos y deducciones, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones de la unión temporal.

Es por ese motivo que la contribuyente no puede llevar la totalidad de esa erogación en la declaración de renta, sino el porcentaje de participación establecido en el contrato, esto es, el 40%.

En consecuencia, no prospera el cargo para la demandante.

6. Deducción por gastos de nómina de pensionados por \$83.947.000

³² Fls 846-848 c.a.6.

³³ Este hecho no es discutido por las partes.

6.1. El otro problema consiste en establecer si la deducción por los salarios pagados a personal pensionado está condicionada al pago de aportes al sistema de pensión, según lo afirmado por la Administración, o si no es necesario acreditar dicho pago, como lo sostiene la demandante.

6.2. De acuerdo con el artículo 108 del Estatuto Tributario, para aceptar la deducción por salarios, los patronos deben estar a paz y salvo en el pago de aportes parafiscales y en el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993, entre ellos, al Sistema General de pensiones.

Pero en el caso del personal pensionado vinculado mediante contrato laboral, el pago de aportes a pensión no es obligatorio y, por ende, no constituye un requisito para la procedencia de deducción por salarios.

En efecto, el artículo 17 de la Ley 100 de 1993³⁴ dispone que la obligación de cotizar cesa en el momento en que el afiliado reúna los requisitos para acceder a la pensión de vejez, o cuando el afiliado se pensione por invalidez o en forma anticipada.

En concordancia con lo anterior, el artículo 2 del Decreto 798 de 1990³⁵ señala que se encuentran excluidos del seguro de invalidez vejez y muerte, los trabajadores dependientes que al momento de iniciarse la obligación de asegurarse se encuentren gozando de una pensión de jubilación, así como las personas que se hayan pensionado por el régimen de los seguros sociales obligatorios o hubiesen recibido la indemnización sustitutiva de la pensión de vejez o invalidez por riesgo común³⁶.

Todo, porque una vez cumplidos los requisitos establecidos por la ley para adquirir el derecho a la pensión de vejez, desaparece el riesgo mismo y se transforma en un derecho pensional con el cual se hace efectiva la protección.

Es por eso que no es obligatorio que el empleador realice aportes a pensión al personal que tenga el estatus de pensionado por vejez, pues se repite, no existe la

³⁴ Modificado por el artículo 4 de la Ley 797 de 2003.

³⁵ Por medio del cual se aprueba el reglamento general del seguro social obligatorio de invalidez, vejez y muerte.

³⁶ Entre otros.

posibilidad de su vinculación al Sistema General de Pensiones, en tanto el riesgo se encuentra cubierto.

6.3. Es cierto que el pago de aportes de pensión fue contemplado en la ley tributaria como un condicionamiento para la deducción por salarios, pero al no ser ese pago obligatorio respecto del personal pensionado, mal puede exigírsele al empleador el cumplimiento de tal requisito.

En casos como el estudiado, el empleador cumple con el requisito de encontrarse a paz y salvo respecto del pago de aportes a sus trabajadores pensionados, pues se repite, no tiene la obligación de cotizar respecto de esos empleados.

Desconocer la deducción por salarios por no haber cotizado por trabajadores pensionados, sería desatender los principios de justicia y equidad tributaria, porque generaría que se impusiera al empleador una mayor carga impositiva por una obligación que por ley no tenía a su cargo.

Máxime, cuando no existe norma que restrinja la contratación laboral de este tipo de personal en el sector privado.

En consecuencia, en este punto, la sentencia debe ser confirmada.

7. Deducción por bonificaciones pagadas por retiro de empleados en \$13.108.000

7.1. En relación con el desconocimiento de la deducción por bonificaciones pagadas por retiro a las empleadas Johana Chamucero, Diana Medina y Carmen Arcila, la DIAN sostiene que ese beneficio no hizo parte de la liquidación laboral de esas empleadas.

Además, esa erogación no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 107 para su deducibilidad.

7.2. En cambio, para la actora, la deducción de la bonificación es procedente porque es una erogación en que incurren las empresas en su actividad productora de renta.

Todo, porque la ley laboral obliga a los empleadores a pagar indemnizaciones laborales y, permite que éstos paguen bonificaciones a los trabajadores.

Precisó que no es usual que en las liquidaciones laborales se incluyan las bonificaciones porque esas sumas se pagan con anterioridad al trabajador.

7.3. La Sala precisa que independientemente de que se encuentre o no probado el pago de las sumas de dinero por retiro de empleados, llámese bonificación o indemnización, estas no son deducibles del impuesto de renta toda vez que se trata de una erogación que no incide en la productividad de la empresa.

Todo, porque esos pagos no obedecen a la contraprestación directa del servicio, que por lo demás ya terminó; sino, al resarcimiento de los perjuicios causados al trabajador por el incumplimiento del empleador de lo pactado en el contrato.

Es más sin dicho pago es totalmente viable producir la renta, ya que no es la causa del ingreso por el desarrollo de la actividad. Tampoco es un gasto normal o usual para producir o facilitar la generación de la renta.

Si bien son pagos que tienen el carácter indemnizatorio y en ellos debe incurrir el empleador cuando desvincula al trabajador por decisión unilateral³⁷, el hecho que legalmente tuviera que pagar sumas de dinero por retiro de los trabajadores no las convierte en indispensables, porque la necesidad se debe dar frente al desarrollo de la actividad productora de renta.

Entender lo contrario implicaría otorgar un beneficio tributario a quien por su causa dio lugar al pago de la indemnización.

En consecuencia, no prospera el cargo para la demandante.

8. Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la decisión del a quo en el sentido de aceptar costos de ventas por valor de \$15.547.383. En lo demás se confirmará la sentencia apelada.

³⁷ Artículo 64 CST.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2007, tal y como se refleja en la siguiente liquidación.

Concepto	Liq. Privada	DIAN	Consejo de Estado
Total Patrimonio Liquido	1.214.957.00 0	1.214.957.00 0	1.214.957.000
Ingresos Brutos operacionales	8.265.129.00 0	8.266.729.00 0	8.266.729.000
Ingresos Brutos no operacionales	35.718.000	45.254.000	45.254.000
Intereses y rendimientos financieros	5.000	5.000	5.000
Total Ingresos Brutos	8.300.852.00 0	8.311.988.00 0	8.311.988.000
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	57.527.000	57.527.000	57.527.000
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	0	0	0
Total Ingresos netos	8.243.325.00 0	8.254.461.00 0	8.254.461.000
Costo de ventas	5.779.499.00 0	5.434.058.00 0	5.533.553.000 38
Otros Costos	0	0	0
Total Costos	5.779.499.00 0	5.434.058.00 0	5.533.553.000
Gastos Operacionales de administración	1.315.214.00 0	1.284.008.00 0	1.284.008.000
Gastos Operacionales de ventas	305.445.000	278.060.000	278.060.000
Deducción inversiones en activos fijos	0	0	0
Otras deducciones	213.908.000	162.756.000	162.756.000
Total deducciones	1.834.567.00	1.724.824.00	1.724.824.000

³⁸ Se acepta la suma de \$15.547.383 (costo de ventas) y de \$83.947.000 (deducción personal pensionado)

	0	0	
Renta líquida ordinaria del ejercicio	629.259.000	1.095.579.00 0	996.084.000
O Pérdida líquida del ejercicio	0	0	0
Compensaciones	0	0	0
Renta líquida	629.259.000	1.095.579.00 0	996.084.000
Renta presuntiva	27.429.000	27.429.000	27.429.000
Renta exenta	0	0	0
Rentas gravables	0	0	0
Renta líquida gravable	629.259.000	1.095.579.00 0	996.084.000
Ingresos por ganancias ocasionales	0	0	0
Costos por ganancias ocasionales	0	0	0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	0	0	0
Ganancias ocasionales gravables	0	0	0
Impuesto sobre la renta líquida gravable	213.948.000	372.497.000	338.669.000
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	213.948.000	372.497.000	338.669.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
Impuesto de remesas	0	0	0
Total Impuesto a cargo	213.948.000	372.497.000	338.669.000
Anticipo renta por el año gravable 2007	0	0	0
Saldo a favor año 2006 sin solicitud de devolución o compensación	11.235.000	11.235.000	11.235.000
Autorretenciones	0	0	
Otras retenciones	177.484.000	173.866.000	173.866.000

Total retenciones año gravable 2007	177.484.000	173.866.000	173.866.000
Anticipo de renta por el año gravable 2008	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto	25.229.000	187.396.000	153.568.000
Sanciones	0	0	0
Total saldo a pagar por impuesto	25.229.000	187.396.000	153.568.000
o Total saldo a favor	0	0	0
Valor pago sanciones	0	0	0
Valor pago intereses de mora	0	0	0
Total saldo a pagar	0	0	0

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. CONFÍRMASE el numeral 1º de la sentencia del 25 de abril de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B".

2. MODIFÍCASE el numeral 2º de la sentencia apelada en el sentido que a título de restablecimiento del derecho se ordena que el impuesto de renta del año gravable 2007, a cargo de SIMS Ltda. corresponde al liquidado en la parte motiva de esta providencia.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ