

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 63001-23-33-000-2013-00125-01[21552]
Demandante: BIOPLAST S.A
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Impuesto sobre la renta año 2009

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por ambas partes contra la sentencia de 31 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:²

"PRIMERO. Declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, en el sentido que los gastos en que incurrió la accionante, relacionados con los pagos por asesoría realizados por la sociedad BIOPLAST S.A. a las sociedades ESPUMLATEX S.A y PROMICOLDA S.A. , si corresponden a deducibles, por lo que no deben considerarse para liquidar la declaración de renta del año 2009.

SEGUNDO. Ordenar a la accionada, DIAN a que efectuó nueva reliquidación del impuesto, sin considerar lo antes anunciado.

TERCERO. Sin lugar a costas. [...]"

ANTECEDENTES

La sociedad BIOPLAST S.A, presentó declaración de renta del periodo gravable 2009, mediante formulario 1109600050979 y número de adhesivo 9100008467581 el 16 de abril de 2010, en la que se obtuvo como resultado saldo a favor de \$54.819.000.³

¹ Folios 205 al 224 del c.p.

² Folio 223 y 224. Del c.p.

³ Folio 9 tomo 1 del cuaderno de antecedentes administrativos.

Mediante el Requerimiento Especial 012382011000009 de 31 de marzo de 2011, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, propuso modificar la declaración de renta de la actora del año 2009, en el sentido de rechazar gastos por considerar que no son necesarias ni tienen relación de causalidad con la producción de renta, la cual es la fabricación de sillas plásticas para el transporte masivo. Las erogaciones que se cuestionan son:

- Honorarios pagados a Espumlatex S.A., por concepto de apoyo contable y de sistemas por \$21.305.206.
- Asesoría comercial de Productos Microcelulares de Colombia, por \$6.151.330.
- Auspicio a cuarta feria de transporte a Tercer Milenio por \$3.000.000.
- Arrendamiento de vehículos para el Gerente y la Representante Legal Suplente a Inversiones A.G. Asociados por \$49.784.332.
- Servicio de comedor en varios restaurantes por \$3.315.000
- Asesoría comercial para los vendedores por \$49.834.019.
- Servicio de alojamiento, correspondiente a consumo en diferentes restaurantes, bares y cafés en Perú y México por \$9.757.679.
- Otros por \$2.957.679.

Como consecuencia se propuso determinar oficialmente un saldo a pagar de \$70.836.000

El 26 de diciembre de 2011, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 012412011000025, en la que confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial⁴.

El 27 de febrero de 2012 la sociedad demandante interpuso recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión, resuelto mediante la Resolución 900001 del 13 de febrero de 2013 que confirmó el acto recurrido.⁵

DEMANDA

BIOPLAST S.A, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁶:

"PRIMERO. Declarar la nulidad de la liquidación Oficial de Revisión No. 012412011000025 de fecha 26 de diciembre de 2011 emanada de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Armenia.

SEGUNDO. Declarar la nulidad de la Resolución Recurso Reconsideración N° 900001 de fecha 13 de Febrero de 2013, emanada

⁴ Folios 64 a 79 del c.p.

⁵ Folios 81 a 103 del c.p.

⁶ Folio 3 del c.p.

de la Jefatura del Grupo Interno de Trabajo de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Armenia.

TERCERO. Que, como consecuencia de la anterior declaración, se restablezca en su derecho a BIOPLAST S.A., declarando en firme la declaración de renta presentada con sticker No. 9100008467581 el 16 de abril de 2010."

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículo 29 del Código Civil.
- Artículos 99, 110 y 117 del Código de Comercio.
- Artículos 107, 127-1, 647, 683, 703, 742, 743 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículo 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación de los artículos 99, 110 y 117 del Código de Comercio, 29 del Código Civil, 683, 742 y 743 del Estatuto Tributario

La actora alega, que la DIAN violó los artículos enunciados previamente, debido a que por medio de los actos demandados rechazó la deducción por gastos de asesorías contable y comercial, porque los certificados de existencia y representación legal de las empresas que prestaron los servicios, no estipulaban en sus objetos sociales específicamente la actividad de asesoría contable y comercial.

En el certificado de existencia y representación legal de la sociedad Espumlatex S.A. se precisa dentro del objeto social lo siguiente:

"7. La prestación de servicios administrativos, operativos o de logística y transporte a otras empresas, sean de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, vinculadas o no, o la asesoría de dichos servicios. [...]"

De acuerdo a lo referenciado, dentro del objeto social de Espumaltex S.A., se encuentra la prestación de servicios administrativos que incluyen todas las actividades relacionadas con el área contable y la sistematización de la información, por lo que la deducción por concepto de honorarios de \$21.305.206, se encuentra debidamente soportada y tiene relación con el objeto social de la empresa prestadora del servicio de asesoría contable.

Adicionalmente, la empresa Promicolda S.A., le presto servicios de asesoría comercial a la actora, y de acuerdo al certificado de existencia y representación legal, dentro de su objeto social se contempla:

"A. El montaje y explotación de instalaciones industriales y comerciales para el procesamiento y venta de productos microcelulares y polimerizados en todo tipo de material, destinados a todas las industrias y comercios que lo requieran. [...] D. La venta y exportación

de los artículos y productos anteriormente nombrados [...] H. La realización de actividades de la industria de transporte [...] I. La prestación de servicios administrativos, operativos o de logística a otras empresas, sean de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, vinculadas o no, o la asesoría en dichos servicios. [...]"

La DIAN rechazó gastos en cuantía de \$49.834.019 y \$6.151.130 a la actora por pagos a Promicolda S.A. por asesoría comercial al no coincidir los servicios prestados con el objeto social de la empresa prestadora.

Sin embargo, de acuerdo a lo estipulado en el certificado de existencia y representación legal, Promicolda S.A. tiene en su objeto social la venta de equipos industriales, la realización de actividades de industria de transporte y la prestación de servicios administrativos a otras empresas, por lo que la prestación de asesoría comercial a los vendedores y la asesoría comercial de productos microcelulares se encuentran relacionados con el objeto social de Promicolda S.A.

De acuerdo a lo expuesto, los gastos enunciados deben ser deducibles, debido a que existe relación entre el objeto social de la empresa prestadora de asesorías comerciales y lo servicios efectivamente prestados.

Adicionalmente, la deducibilidad de los gastos se probaron mediante certificado de revisor fiscal, por lo que no aceptar la prueba es violatorio del artículo 777 del Estatuto Tributario.

Al rechazar los pagos efectuados por la comercialización de los productos fabricados por la actora, con el argumento de que dentro del objeto social de la sociedad Promicolda S.A. no se encontraba la actividad comercial, la demandada violó los artículos 99, 110 y 117 del Código de Comercio.

Falsa motivación de los actos administrativos demandados

Existe falsa motivación de los actos demandados por cuanto se afirma de forma errada que en la certificación de la cámara de comercio de las sociedades que prestaron los servicios no se encuentra dentro del objeto social las actividades de Espumlatex S.A. y Promicolda S.A.

La actora alega, que los actos administrativos demandados, se encuentran afectados por falsa motivación, ya que el argumento de rechazo de los gastos deducibles tiene como justificación que no se encontraban dentro de los objetos sociales de las empresas prestadoras de los servicios, pero como la actora lo explicó si están en los objetos sociales de Espumlatex S.A. y Promicolda S.A.

Violación de los artículos 107 y 127-1 del Estatuto Tributario

La actora manifiesta, que la DIAN rechazó el gasto de \$49.784.332 por arrendamiento de vehículos a la empresa Bioplast S.A. que rentó el automóvil de placa CDL 666 a la sociedad AG y Asociados S.A., con el fin

de que el Gerente de la compañía cumpliera con sus funciones empresariales, por lo que es una expensa acostumbrada dentro de la práctica comercial y necesaria para el cumplimiento de sus labores.

La DIAN violó el artículo 127-1, debido a que el mencionado artículo únicamente se refiere a leasing y rechazó la deducibilidad de un arriendo común de un automóvil aplicando la norma mencionada. Además, la Autoridad Tributaria no tomó en cuenta que el gasto por arrendamiento de un vehículo, cumple con la relación de causalidad que el Consejo de Estado ha explicado en diferentes pronunciamientos, ya que existe relación causal entre el arriendo y la actividad productora de renta.

Otro gasto rechazado como deducible por la DIAN, fue el contrato de leasing operativo que se realizó para el alquiler de un vehículo de placa DBZ 577, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

Para que proceda la deducibilidad del gasto de leasing, es necesario que el vehículo produzca renta de forma directa y que se cumpla con los presupuestos de causalidad, necesidad y proporcionalidad en relación con la actividad productora de renta de la empresa actora.

El vehículo que se encuentra en el contrato de leasing, se le asignó a la representante legal suplente, con el fin de transportarse a diferentes lugares para evaluar la calidad de productos para los clientes, por lo que es un gasto necesario.

Violación de los artículos 107, 683, 742 y 743 del Estatuto Tributario

La DIAN rechazó la deducción de \$3.000.000 por el auspicio que realizó la actora a la empresa Transmilenio para asistir a la feria internacional de transporte masivo y primer mundial de buses de tránsito rápido, por lo que violó el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Se debe tener en cuenta que el artículo 107 del Estatuto Tributario no limita el alcance de la necesidad a lo indispensable o imprescindible, sino que determina que este requisito se califique con un criterio comercial.

Cuando la demandada rechaza un gasto en una pequeña cuantía de \$3.000.000 argumentando que una sociedad fabricante de asientos para vehículos de servicio público no necesita actividad comercial, como lo es suministrar un pequeño apoyo a uno de los principales actores del sector, como lo es la empresa Transmilenio S.A. de Bogotá, para estar presente en una feria del sector donde podrá apreciar las últimas novedades para dichos vehículos, se vulnera por falta de aplicación el inciso segundo del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Para determinar la causalidad, es necesario analizar el criterio comercial que incluye que las expensas sean normalmente acostumbradas en la actividad productora de renta y que la ley no lo prohíba. Bioplast S.A.

tiene en su objeto social principal la actividad de fabricación de sillas para transporte masivo, por lo que gastar en relaciones comerciales es necesario para el cumplimiento del objeto social.

En cuanto al rechazo de la deducción por \$9.767.076 la actora precisó que corresponde a gastos de hoteles, restaurantes y atenciones a clientes en México y Perú, los cuales son necesarios en la actividad productora de renta de Bioplast S.A., ya que luego de las atenciones se exportaron sillas a los países mencionados, quedando demostrada la necesidad y el beneficio económico del gasto, por lo que debe ser deducible.

Los otros gastos rechazados de \$2.957.679 corresponden a los viajes realizados por empleados de la demandante, por lo que se debe tener en cuenta su necesidad para ser deducidos.

Los gastos de casino y restaurante de \$3.315.000, son deducibles de acuerdo a criterio de jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, ya que fueron alimentos necesarios para los trabajadores que laboraron en horas extras y los que viajaron a Armenia para prestar servicios administrativos y atención a clientes.

En este orden de ideas, se violó el derecho al debido proceso a Bioplast S.A., debido a que no se tomaron en cuenta las pruebas aportadas.

Sanción por inexactitud

No procede sanción por inexactitud impuesta, por cuanto es consecuencia del rechazo de las deducciones solicitada, cuya procedencia está demostrada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁷:

Según el numeral 4 del Artículo 110 del Código de Comercio, el objeto social en los certificados de existencia y representación legal, deben realizar una enunciación clara y completa de las actividades principales a las cuales se dedican las empresas, y por esto, no puede haber una relación indeterminada entre el objeto social y las actividades principales.

Indica la entidad demandada, que el objeto social de las empresas debe estar bien delimitado, es decir descrito de forma clara y precisa que permita saber exactamente a qué se dedica la empresa, pues es claro que una misma empresa no puede legalmente ejercer un objeto social o una actividad que no esté contemplada dentro de su descripción legal.

La DIAN afirma que cuando se discute la razonabilidad y procedencia de la deducción de los honorarios pagados a un tercero por la prestación de un

⁷ Folios 166 a 178 del c.p

servicio para la cual no se tiene la facultad, no se pueden reconocer dichas deducciones, si además no se demuestra el amparo de las actividades dentro de su objeto social.

Al no encontrarse dentro del objeto social de las sociedades Espumlatex S.A y Promicolda S.A, las actividades por las cuales se cancelaron honorarios a estas, ya sea por concepto de servicio de apoyo en sistemas y contabilidad o por concepto de asesoramiento comercial, dichas actividades no tienen que ver con el objeto social enunciado por cada una de las sociedades dentro del certificado de Cámara de Comercio.

También, la demandada solicitó se tengan en cuenta los argumentos que se presentaron al momento de proferir el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, en cuanto a que es esencial que las actividades desarrolladas por las sociedades, correspondan al objeto social para la cual fueron constituidas. Así mismo, los honorarios que aduce el demandante al no estar enmarcados dentro del marco legal, no pueden ser objeto de deducción, por cuanto son honorarios pagados a un tercero, no amparadas dentro de su objeto social.

Por otra parte, los gastos no reúnen las condiciones del Artículo 107 del Estatuto Tributario, por cuanto la sociedad demandante no probó que se traten de gastos necesarios y además, no tienen ninguna relación con la actividad productora de renta de la sociedad.

En cuanto a la alegada violación al debido proceso, señaló que la DIAN expresó de forma clara y precisa las razones por las cuales no se tuvieron en cuenta los documentos aportados por la sociedad contribuyente, como pruebas suficientes para aceptar como deducibles los gastos en los que incurrió la sociedad.

La sanción por inexactitud debe proceder en el presente caso, debido a que se encuentra probada la existencia del hecho irregular sancionable en que incurrió la actora.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Quindío, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁸:

Inicialmente se debate el rechazo por parte de la DIAN de los pagos realizados por la sociedad Bioplast S.A a las sociedades Espumlatex S.A y Promicolda S.A, alegando que no se pueden reconocer como deducciones dichos valores, pues las funciones de apoyo contable y en sistemas por parte de Espumlatex S.A y de asesoría comercial por parte de Promicolda S.A, son contrarios al marco de sus correspondientes objetos sociales, de acuerdo a lo establecido en el RUT (Registro Único Tributario) y los

⁸ Folios 205 a 224 c.p.

certificados de existencia y representación legal emitidos por la Cámara de Comercio de Bogotá.

Frente a lo anterior, el *a quo* encontró, que si bien es cierto que la sociedad Espumlatex S.A se dedica a la fabricación de partes, piezas (autopartes), accesorios para vehículos automotores y sus motores, así como colchones y somieres; y la sociedad Promicolda S.A se dedica al procesamiento y ventas de productos de todas las industrias, ambas empresas prestadoras de servicios a Bioplast S.A., contienen en su objeto social la prestación de servicios administrativos, que en criterio del Tribunal incluye los servicios prestados a la actora. Además, cumple con los principios de proporcionalidad, necesidad y de causalidad con las actividades productoras de renta, ya que los gastos ampliaron el mercado en el exterior y el funcionamiento interno, sin ser calificados como desproporcionados.

Los gastos de arrendamiento de los dos automóviles no deben considerarse como deducibles del impuesto de renta, debido a que en primer lugar no se arrendaron por medio de la figura de leasing, sino como un arriendo común, por lo que al aplicar el artículo 107 del Estatuto Tributario, no se cumple con el principio de necesidad para que el gasto sea deducible del impuesto de renta, y en segundo lugar, la utilización de vehículos por los gerentes no se relaciona con la actividad productora de renta de la actora y no se cumple con el principio de necesidad.

Respecto a los gastos de patrocinio para la asistencia a la feria internacional de transporte por parte de la empresa Transmilenio S.A., el Tribunal hace referencia a dos sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en las que se concluye que los pagos de patrocinio son útiles en una estrategia comercial, pero no cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para que sean deducibles.⁹

En cuanto al rechazo de deducibilidad de gastos por las asesorías comerciales para vendedores, consumo en diferentes restaurantes, bares, hoteles y cafés de Perú y México, el Tribunal manifestó que de acuerdo a jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, los gastos fueron viáticos para los empleados originados en una relación laboral, por lo que no cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario¹⁰.

Respecto al gasto de servicio de comedor para alimentar a los empleados de la empresa actora, el *aquo* determinó que no es deducible del impuesto de renta, porque no existe carga probatoria que soporte la afirmación de la actora, además, de acuerdo a jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, los gastos de alimentación de empleados, no son deducibles del impuesto de renta¹¹.

⁹ Sentencia de 25 de octubre de 2006, exp. 14796. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y sentencia de 26 de enero de 2012, exp. 17151. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ Sentencia de 12 de marzo de 2012, exp. 18172. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹¹ *Ibidem*

El Tribunal Administrativo del Quindío, manifestó que si bien es procedente la sanción interpuesta por la DIAN, la misma deberá ser modificada, atendiendo a todo lo que se expuso por dicho Tribunal en la parte considerativa de la sentencia, donde señaló que si bien en su mayoría no eran procedentes las deducciones alegadas por la parte demandante, las mismas si prosperaron parcialmente frente algunas de estas, por lo que se tendrán que aplicar dentro de la liquidación correspondiente las deducciones reconocidas por ese despacho.

Se declaró la nulidad parcial de los actos administrativos, en el sentido que los gastos en los que incurrió la parte demandante, relacionados con los pagos por asesoría realizados a las Sociedades ESPUMLATEX S.A y PROMICOLDA S.A, si corresponden a deducibles, por lo que no se deben considerar para liquidar la declaración de renta del año 2009. Declaró procedente el rechazo de los restantes conceptos.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:¹²

La DIAN centró el recurso en la decisión del a quo de aceptar los gastos en que incurrió la accionante, relacionados con los pagos por asesoría realizados por la sociedad actora a las sociedades Espumaltex S.A. y Promicolda S.A.

La DIAN considera errada la conclusión del Tribunal de primera instancia al considerar que las actividades contables hacen parte de las actividades administrativas, debido a que cualquier actividad podría encajar en el concepto de actividad administrativa. Adicionalmente, no existe razonabilidad para la procedencia de la deducción de servicios contables, ya que los honorarios se pagaron a un tercero por la prestación de servicios que no se enmarcan en su objeto social.

Lo usual en el ámbito empresarial es que para la asesoría contable se contrate un contador o una empresa de asesorías contables y para la asesoría informática se contrate a expertos en sistemas y no a una empresa que fabrique colchones y partes para vehículos ya que dentro de su objeto social no se encuentra la prestación de esos servicios (contables e informáticos).

Señaló que el Tribunal no puede ordenar que la DIAN realice una nueva liquidación porque el artículo 702 del Estatuto tributario, permite que la Autoridad Tributaria reforme las liquidaciones privadas de los impuestos por una sola vez, por lo que solicitar un cambio adicional a la DIAN está en contra de la norma mencionada, lo que procede es que el Consejo de Estado modifique la Liquidación Oficial de Revisión y efectúe la liquidación correspondiente.

¹² Folios 227 y 228 del c.p

La DIAN se limitó a ratificar los argumentos expuestos en el recurso de apelación, solicitó la revocación de la sentencia apelada y pidió negar en su totalidad las pretensiones de la demanda.

La **demandante** apeló en cuanto el Tribunal confirmó el rechazo de las siguientes deducciones:¹³

1.- Deducción de \$49.784.332 por arrendamiento de automóviles.

Señaló que de acuerdo a las pruebas que se encuentran en el expediente se demostró que al requerirse el desplazamiento de los gerentes a diferentes partes del país para realizar negocios y analizar la calidad de sus productos, se cumple con la conexidad de gasto – actividad que la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido como requisito principal para su deducibilidad, por lo que los gastos de arrendamiento de automóviles deben ser deducidos del impuesto de renta.

2.- Patrocinio a la empresa Transmilenio S.A. para asistir a la feria internacional del transporte por \$3.000.000

En actor reitera que de acuerdo al artículo 107 del Estatuto Tributario es un gasto deducible del impuesto de renta, ya que si se analiza desde un criterio comercial, es necesario hacer conocer los productos de sillas de transporte masivo a nivel internacional, por lo que el gasto es necesario para hacer conocer los productos de la actora.

3.- Deducción por consumo en restaurantes, bares y cafés en Lima y México por \$9.767.076.

Señaló que de acuerdo a las pruebas aportadas al proceso, se puede determinar que no se pueden calificar como viáticos debido a que fueron gastos para clientes, por lo que los gastos fueron necesarios para el cierre de negocios.

4.- Otros gastos por \$2.957.679.

Señaló que también son deducibles por ser necesarios para los viajes de los empleados para cerrar negocios.

La celebración de negocios en el exterior requiere necesariamente el desplazamiento de personas tanto para la realización de las ventas como para el cobro de la cartera generada por las mismas, en consecuencia, están demostrados los requisitos contemplados en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su procedencia.

5.- Gastos por alimentación de empleados en jornadas adicionales por \$3.315.000.

¹³ Folios 244 a 249 del c.p.

Tales gastos son deducibles del impuesto de renta de acuerdo al artículo 387-1 del Estatuto tributario, por tratarse de pagos laborales indirectos.

6.- Sanción por inexactitud por \$77.326.000.

Adujo que se demostró que todos los gastos deducidos se encuentran de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario, por lo que la sanción por inexactitud no es procedente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda y en la apelación¹⁴.

La **demandada** reiteró de manera sucinta lo dicho en el recurso de apelación¹⁵.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración de renta presentada por la sociedad actora por el año gravable 2009, en el sentido de rechazar algunas deducciones solicitada e impuso sanción por inexactitud.

Problema jurídico

La Sala advierte, que los actos administrativos demandados la DIAN no discute la realidad de los gastos en que incurrió la actora en la declaración de renta del periodo gravable 2009. La inconformidad con la declaración presentada se centra en el incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su procedencia.

De acuerdo al recurso de apelación interpuesto por ambas partes, la Sala debe determinar, si procede la deducción del impuesto sobre la renta, para los siguientes gastos:

- \$21.305.206 por honorarios pagados a Espumaltex S.A., por concepto de apoyo contable y de sistemas.
- \$49.834.019 por honorarios pagados a Promicolda S.A., por asesoría comercial para los vendedores.
- \$6.151.330 por honorarios pagados a Promicolda S.A., por asesoría comercial para compra de productos.
- \$49.784.332 por pago de arrendamiento de vehículos a la sociedad Inversiones AG y Asociados S.A.
- \$3.000.000 por pago de patrocinio para Transmilenio S.A., con el fin de participar en la feria internacional de transporte masivo.
- \$9.767.076 por pagos en restaurantes, bares y cafés en Perú y México.
- \$2.957.679 por concepto de "otros gastos" - viajes de empleados

¹⁴ Folios 287 a 295 del c.p

¹⁵ Folios 264 a 266 del c.p

- \$3.315.000 por servicios de comedor en varios restaurantes.

Adicionalmente, la Sala debe analizar si en el presente caso procede la sanción por inexactitud impuesta.

Procedencia de la deducción por pago de honorarios a las empresas Espumaltex S.A. y Promicolda S.A.

La demandada argumentó en su escrito de apelación, que las deducciones del impuesto de renta por los honorarios pagados a las empresas Espumaltex S.A. y Promicolda S.A., no son deducibles del impuesto de renta, debido a que a pesar que en sus objetos sociales se establece "*prestación de servicios administrativos o la asesoría en dichos servicios*", estos no incluyen los de asesoría contable, comercial e informáticos, por lo que al exceder las facultades del objeto social de la empresa de acuerdo al numeral 4 del artículo 110 del Código de Comercio, las deducciones no proceden.

La demandada rechazó tal deducción así:

Valor	Concepto	Empresa
\$6.151.330	Asesoría comercial	Promicolda S.A.
\$21.305.206	Honorarios contables y de sistemas	Espumlatex S.A.
\$49.834.019	Asesorías comerciales para los vendedores	Promicolda S.A.

En el presente caso, la Sala observa que la actora soportó el gasto de \$6.151.330 mediante la factura 09442 de 21 de noviembre de 2009, emitida por Promicolda S.A. bajo el concepto de "*asesoría comercial septiembre*".¹⁶

La empresa Promicolda S.A. en el certificado de existencia y representación legal proferido por la Cámara de Comercio de Bogotá, enuncia su objeto social de la siguiente forma¹⁷:

"[...] 1) La prestación de servicios administrativos, operativos o de logística a otras empresas, sean personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, vinculadas o no, o la asesoría en dichos servicios [...]"

El Diccionario de la Real Academia Española define el concepto de administrar como:

- 1. tr. Gobernar, ejercer la autoridad o el mando sobre un territorio y sobre las personas que lo habitan.*
- 2. tr. Dirigir una institución.*

¹⁶ Folio 180 tomo 2 de cuaderno de antecedentes administrativos

¹⁷ Folios 21 a 23 del c.p.

3. tr. Ordenar, disponer, organizar, en especial la hacienda o los bienes.
4. tr. Desempeñar o ejercer un cargo, oficio o dignidad.
5. tr. Suministrar, proporcionar o distribuir algo.
6. tr. Conferir o dar un sacramento.
7. tr. Aplicar, dar o hacer tomar un medicamento. U. t. c. prnl.
8. tr. Graduar o dosificar el uso de algo, para obtener mayor rendimiento de ello o para que produzca mejor efecto. U. t. c. prnl.”

De acuerdo a lo expuesto, el concepto de administrar es bastante amplio, por lo que la Sala advierte que prestar asesoría comercial a otra empresa se encuentra dentro del objeto social de Promicolda S.A., debido a que de la lectura textual del objeto social se puede concluir que la asesoría comercial hace parte de los servicios administrativos que tiene permitido prestar a otras empresas.

De la misma forma, la DIAN apeló la decisión del Tribunal por considerar que no era procedente la deducción del impuesto de renta para los \$49.834.019 que la actora pagó a Promicolda S.A. por concepto de asesoría comercial para los vendedores

La Sala reitera que dentro del objeto social de Promicolda S.A. se encuentran los servicios de asesoría comercial razón por la que procede el reconocimiento la deducción del gasto realizado.

La empresa Espumaltex S.A., prestó servicios de contabilidad y sistemas a la actora por \$21.305.206 en el periodo gravable 2009, soportado mediante factura BOP00029812 de 14 de diciembre de 2009¹⁸.

Dentro del certificado de existencia y representación legal de Espumaltex S.A., se incluye en el objeto social lo siguiente:

“[...] 6. La prestación de servicios administrativos operativos o de logística y transporte a otras empresas, sean de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, vinculadas o no, o la asesoría en dichos servicios [...]”

De acuerdo a lo expuesto, la Sala considera que los servicios administrativos al abarcar diferentes tipos de servicios incluyen los de sistemas y contabilidad prestados a la empresa actora, al ser servicios directamente relacionados con la administración de su negocio.

Adicionalmente, la Sala reitera que la DIAN, no alegó falta de soporte de los gastos ni inconsistencias de información, tampoco discute la realidad de la erogación.

En este orden de ideas, para la Sala, procede la deducción solicitada. No prospera el cargo.

¹⁸ Folio 184 tomo 2 de cuaderno de antecedentes administrativos

Procedencia de deducción por pagos de arrendamiento de vehículos por \$49.784.332

La actora en recurso de apelación alegó que contrario a lo señalado por el *a quo*, procede el reconocimiento de la deducción del impuesto de renta por arrendamiento de vehículos.

Señaló que para que un gasto sea deducible del impuesto sobre la renta, es necesario que la ley lo ordene específicamente o que sea considerado una expensa necesaria de acuerdo al artículo 107 del Estatuto Tributario, que señalaba para la época de los hechos lo siguiente¹⁹:

"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."

La Sala de forma reiterada ha precisado los requisitos para que las expensas necesarias sean deducibles, que se resumen así²⁰:

*"[...] De acuerdo con la norma trascrita, las deducciones en materia fiscal exigen el cumplimiento de presupuestos esenciales como son la causalidad, necesidad y proporcionalidad. Conforme a la doctrina la **causalidad** es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, de manera, que para que un gasto sea deducible debe corresponder a aquellas expensas normalmente acostumbradas dentro de una determinada actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad."²¹*

*El requisito de la **necesidad** del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera, basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo. La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta, y lo que importa es que sea "comercialmente necesaria", según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva. El gasto como necesario, se opone al meramente útil, conveniente o extraordinario.*

*El presupuesto de la **proporcionalidad** exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso, debido a que la erogación*

¹⁹ Artículo modificado por el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016.

²⁰ Sentencia de 13 de octubre de 2005, exp. 14372. C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

²¹ Sentencias 9018 de 1998 y 9387 del 15 de octubre de 1999.

tiene un límite máximo que está medido por la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda guardarse. La ley en algunos casos ha fijado expresamente límites para algunos gastos. [...]” (Resalta la Sala)

Adicionalmente, la doctrina hace referencia al principio de proporcionalidad como la relación razonable entre la erogación y el ingreso, el principio de necesidad como la erogación que se requiere para el desarrollo de la actividad propia del negocio, vista como normalmente acostumbrada en el marco de un criterio comercial, y la causalidad como la relación de la erogación con el ingreso²².

Conforme a los criterios expuestos, es necesario que se cumplan todos los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para que los gastos sean deducibles del impuesto de renta.

El *aquo* determinó que Bioplast S.A., arrendó los vehículos de placas DBZ577 marca Suzuki y CDL666 marca Hyundai a la empresa AG y Asociados S.A. en el periodo gravable 2009, por un valor de \$49.784.332 de acuerdo a los actos demandados, y rechazó la deducibilidad del gasto por no cumplir específicamente con el principio de necesidad del artículo 107 del Estatuto Tributario.

La Sala no comparte la decisión del Tribunal de primera instancia, debido a que realizó el análisis de la relación entre el objeto social de la actora y el arrendamiento de los vehículos, sin hacer referencia a otras pruebas que obran en el expediente, tal como lo requiere el presente caso.

Adicionalmente, el hecho de que existan otros medios de transporte para el desplazamiento del Gerente de la empresa actora, no quiere decir que no sea necesario tener un vehículo a su disposición, porque pueden existir largos desplazamientos y diferentes lugares en los que tenga que tener presencia, teniendo como mejor opción u opción más económica el arrendamiento de un vehículo.

Como se hizo referencia en la sentencia citada previamente, el principio de necesidad del artículo 107 del Estatuto Tributario hace referencia a erogaciones que se consideren comercialmente necesarias en la actividad productora de renta y que sean acostumbradas en dicha actividad.

En el presente caso la DIAN no alegó inconsistencias con los soportes de los gastos y la actora remitió al expediente certificado de revisor fiscal, en el que se aclaró que en el desarrollo de la actividad de venta de sillas para vehículos de transporte público, la empresa obtuvo ingresos por \$4.041.198.607, de los que provinieron \$1.033.804.028 de ventas al exterior y lo demás en ventas nacionales²³.

²² Corredor Alejo, Jesús Orlando. “El Impuesto de Renta en Colombia”. Centro Interamericano Jurídico – Financiero. 2009. Pág. 247-248.

²³ Folios 686 y 687 del tomo 4 de cuaderno de antecedentes administrativos

Además, la actora remitió al expediente un mapa de la ubicación de la empresa Bioplast S.A. en el municipio de Armenia y un listado de proveedores y su ubicación en municipios como Bogotá D.C., Pereira, Ibagué, Medellín y Cúcuta²⁴.

Por otra parte, dentro del expediente obra el certificado de existencia y representación legal de la actora, en el que se establece que el Gerente tiene las siguientes atribuciones²⁵:

"[...] f) Constituir mandatarios que representen a la sociedad en negocios judiciales y extra judiciales y delegarle las funciones o facultades necesarias de que el mismo goza [...] j) Realizar o celebrar cualquier acto o contrato cuya cuantía no exceda el equivalente a 1.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes a la fecha de la realización del acto o celebración del contrato o realizar o celebrar aquellos que excediendo dicha cuantía, sean autorizados por la junta directiva [...] l) Con las limitaciones arriba señaladas, podrá comprar o adquirir a cualquier título bienes o inmuebles vender o enajenar a cualquier título los bienes muebles o inmuebles de la sociedad, darlos en prenda, gravarlos o hipotecarlos alterar la forma de los bienes raíces [...]"

De acuerdo a las pruebas aportadas, la Sala concluye que el Gerente al tener la atribución de comprar bienes y representar a la empresa actora en negocios, es necesario que comercialmente se desplace en largos trayectos y a diferentes ciudades, para cumplir con el objeto social de la empresa, ya que como se probó con el mapa de ubicación de la actora y la existencia de proveedores dentro de la ciudad y otros municipios, el Gerente requiere traslados permanentes, por lo que el arrendamiento del automóvil para su uso, se encuentra de acuerdo con el principio de necesidad del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En cuanto al principio de causalidad se precisa que consiste en que el gasto del contribuyente guarde relación de causa-efecto con la actividad generadora de renta.

El objeto social de la actora según el certificado de existencia y representación legal emitido por la Cámara de Comercio de Bogotá que reposa en el expediente, es el siguiente:²⁶

"A. El montaje y explotación de instalaciones industriales y comerciales para el procesamiento venta de productos polimerizados distintos a todas las industrias y comercios que lo requieran. B. La fabricación de otros productos similares. C. La realización de las actividades de industria del transporte, especialmente las relacionadas con el transporte automotor de carga. En desarrollo de su objeto, la sociedad podrá comprar, vender, adquirir, enajenar a cualquier título toda clase de bienes muebles e inmuebles [...]"

²⁴ Folios 702 a 713 del tomo 4 de cuaderno de antecedentes administrativos

²⁵ Folios 17 a 20 del c.p.

²⁶ Folios 17 a 20 del c.p.

De acuerdo a lo expuesto, el objeto social de la actora es el de producción y venta de productos polimerizados, situación que requiere que comercialmente el Gerente se desplace a diferentes lugares con el fin de observar o cerrar negocios, y como se manifestó previamente en certificado de revisor fiscal se estableció que la empresa obtuvo significativas ganancias en el país en el periodo gravable 2009, por lo que existe una conexión entre la utilización del vehículo por el Gerente y obtención de ingresos locales²⁷.

En este orden de ideas, se cumple el requisito de causalidad porque la compra, venta de productos e insumos requiere que el Gerente de la empresa actora se desplace a diferentes lugares, con el fin que se logre cumplir con el objeto social, como lo requeriría una empresa en similares circunstancias.

En relación con el requisito de la proporcionalidad se precisa que consiste en la magnitud que las erogaciones representan dentro del total de la renta bruta²⁸.

En el presente caso, el total de ingresos brutos fue de \$4.441.006.000 y el gasto que se rechazó por arrendamiento de automóviles fue de \$49.784.332, por lo que al comparar los dos valores enunciados se puede concluir que es proporcional la deducción al ingreso que se obtuvo por la actora en el año 2009²⁹, ya que representa el 1.12% de este.

La Sala advierte que según lo expuesto por la actora en el recurso de apelación, dentro de las funciones de la Representante Legal Suplente está el tener contacto con proveedores para efectos de asegurar los procesos. Adicionalmente, en el certificado de existencia y representación legal de Bioplast S.A., se establece que el Gerente puede constituir mandatarios y organizar personal de la empresa de acuerdo a su criterio y como la DIAN no demostró que no realizaba las mencionadas actividades, la deducción debe ser procedente también por el arrendamiento del automóvil para la Representante Legal Suplente.

En este orden de ideas, el arrendamiento de los vehículos para uso del Gerente y la representante Legal Suplente de la empresa, cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario por lo que al ser reconocido como una expensa necesaria debe ser deducible del impuesto de renta de la actora por el periodo gravable 2009. Prospera el cargo.

Procedencia de deducción por pago de patrocinio para Transmilenio S.A. por \$3.000.000.

En el recurso de apelación, la actora manifestó que el Tribunal al rechazar la deducción no tomó en cuenta la calificación de los requisitos de

²⁷ Folios 686 y 687 del tomo 4 de cuaderno de antecedentes administrativos.

²⁸ Sentencia de 5 de octubre de 2016, exp. 19366. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁹ Folio 9 del tomo 1 de cuaderno de antecedentes administrativos.

necesidad y proporcionalidad de acuerdo a un criterio comercial, como lo ordena el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Dentro del expediente se encuentra una factura por \$3.000.000 en la que se establece el concepto de auspicio, emitida por la Empresa de Transporte del Tercer Milenio – Transmilenio S.A. del 21 de octubre de 2009 a Bioplast S.A.³⁰

La Sala observa que la actora remitió al expediente facturas y folleto de los productos de la empresa, en los que se evidencia que las sillas que produce la empresa actora tienen como fin ser vendidas a empresas fabricantes de buses de transporte masivo³¹.

Es de conocimiento público, que la sociedad Transmilenio S.A. es una empresa que presta servicios de transporte público por medio de buses en la ciudad de Bogotá D.C.³²

De acuerdo a la sentencia que fue citada en el subtítulo previo, el principio de necesidad del artículo 107 del Estatuto Tributario debe ser analizado si la erogación es "*comercialmente necesaria*" o no.

En el presente caso, la empresa actora patrocinó a Transmilenio S.A. para la Feria Internacional de Transporte Masivo, que es "*un evento especializado que busca convocar en un solo lugar a los más representativos fabricantes, ensambladores y distribuidores de buses para el transporte de pasajeros, autocares, vehículos comerciales, utilitarios y de carga para suministrar a los operadores de transporte de Colombia, de la Alianza de Pacífico Latinoamericano, Centroamérica y el Caribe.*"³³

En este orden de ideas, la Sala observa que de acuerdo a un criterio comercial el pago de patrocinio a Transmilenio S.A., permitió a Bioplast S.A. darse a conocer como productor de sillas para buses de transporte masivo a los asistentes a la mencionada feria, por lo que comercialmente es una erogación necesaria para publicitar a la empresa con el fin de vender el producto de sillas de plástico a nuevos clientes en Colombia y el extranjero.

En cuanto al principio de causalidad, la Sala advierte que es evidente que para una empresa que desea vender productos realice actividades publicitarias o de auspicio, ya que es una expensa normalmente acostumbrada en actividades de comercialización con el fin de capturar la atención de nuevos clientes.

La expensa también cumple con el principio de proporcionalidad, debido a que de acuerdo con el certificado de revisor fiscal de la Empresa Bioplast S.A., se obtuvo ingreso por venta de sillas para vehículos de transporte

³⁰ Folio 182 del tomo 2 de cuaderno de antecedentes administrativos

³¹ Folios 66 a 97 tomo 1 del cuaderno de antecedentes administrativos y 695 a 701 del tomo 4 del cuaderno de antecedentes administrativos.

³² http://negocios.transmilenio.gov.co/Publicaciones/portafolio_de_servicios

³³ http://negocios.transmilenio.gov.co/Publicaciones/feria_internacional_de_transporte_fitrans_2015

público de \$4.041.198.608, por lo que los \$3.000.000 de pesos de la erogación bajo análisis es razonable respecto al ingreso.³⁴

En este orden de ideas, la actora probó que la erogación cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, por lo que se es deducible del impuesto de renta. En consecuencia prospera el cargo.

Improcedencia de deducción por pagos de alojamiento y manutención en Perú y México por \$9.757.679 y \$2.957.679 de "Otros gastos"

En el recurso de apelación la actora alegó que los \$9.757.679 solicitados como deducción por concepto de consumo de restaurantes, bares y cafés, son deducibles del impuesto de renta, debido a que fueron gastos que realizaron con el fin de vender sillas en Perú y México, y los \$2.957.679 correspondiente a "otros gastos" son gastos de viaje.

La Sala advierte que las erogaciones enunciadas no son deducibles del impuesto de renta, debido a que fueron gastos de hoteles, restaurantes, y atención a clientes realizados por Deysi Moreno y Michael Wolff empleados de la empresa Promicolda S.A., tal como lo aclara la actora en la demanda³⁵.

Adicionalmente, la actora en la demanda explica lo siguiente³⁶:

"[...]b) certificado de Revisor Fiscal de Promicolda S.A. de que dichas personas eran parte de sus empleados. [...]"

La Sala advierte que la actora en la demanda, está afirmando que las personas a las que se le pagaron gastos de viaje y alojamiento, son empleados de la empresa Promicolda S.A. y no de la empresa actora, por lo que las erogaciones bajo análisis no cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario al no estar relacionadas con la actividad productora de renta.

Además, la Sala advierte que en el expediente no se evidencian pruebas o soportes de que el gasto se relacione directamente con las actividades de la empresa.

De acuerdo a lo expuesto, no prospera el cargo.

Improcedencia de gastos por alimentación de empleados por \$3.315.000

La actora alegó que los gastos de casino y alimentación de los empleados son deducibles del impuesto de renta, porque son pagos indirectos a los trabajadores, de acuerdo al artículo 387-1 del Estatuto Tributario.

³⁴ Folios 686 y 687 del tomo 4 de cuaderno de antecedentes administrativos.

³⁵ Folio 13 del c.p.

³⁶ *Ibidem*

El artículo 387-1 del Estatuto Tributario señala lo siguiente:

"Los pagos que efectúen los patronos a favor de terceras personas, por concepto de la alimentación del trabajador o su familia, o por concepto del suministro de alimentación para éstos en restaurantes propios o de terceros, al igual que los pagos por concepto de la compra de vales o tickets para la adquisición de alimentos del trabajador o su familia, son deducibles para el empleador y no constituyen ingreso para el trabajador, sino para el tercero que suministra los alimentos o presta el servicio de restaurante, sometido a la retención en la fuente que le corresponda en cabeza de estos últimos, siempre que el salario del trabajador beneficiado no exceda de 310 UVT. Lo anterior sin menoscabo de lo dispuesto en materia salarial por el Código Sustantivo de Trabajo.

Cuando los pagos en el mes en beneficio del trabajador o de su familia, de que trata el inciso anterior excedan la suma de 41 UVT, el exceso constituye ingreso tributario del trabajador, sometido a retención en la fuente por ingresos laborales. Lo dispuesto en este inciso no aplica para los gastos de representación de las empresas, los cuales son deducibles para estas.

Para los efectos previstos en este artículo, se entiende por familia del trabajador, el cónyuge o compañero (a) permanente, los hijos y los padres del trabajador." (Resalta la Sala)

De acuerdo a lo expuesto, los gastos que un empleador realiza para pagar alimentación de un empleado y su familia son deducibles del impuesto de renta para el empleador y no constituyen ingreso para el empleado, sino para el tercero que prestó el servicio de alimentación.

Al respecto la Sala ha señalado lo siguiente³⁷:

"[...] Al respecto, en sentencia de 25 de noviembre de 2004, Exp. 14295, M.P. Ligia López Díaz señaló que "los pagos que los empleadores realicen a terceras personas, por concepto de educación, salud y alimentación, para sus trabajadores o sus familias, que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 5º del Decreto Reglamentario 3750 de 1986 y en el artículo 387-1 del Estatuto Tributario para no estar sujetos a retención en cabeza del empleado, son deducibles, por tratarse de pagos laborales indirectos que de conformidad con las normas tributarias no están sujetos a retención en la fuente [...]".

Conforme con lo anterior, para que el pago por alimentación de los trabajadores sea considerado un pago laboral indirecto y sea deducible para el empleador, es necesario que además de cumplir con el artículo 387-1 del Estatuto Tributario, también cumpla con los requisitos del artículo 5 del Decreto reglamentario 3750 de 1986, el cual enuncia lo siguiente:

"Artículo 5º Para efectos de lo previsto en los artículos anteriores, constituyen pagos indirectos hechos al trabajador, los pagos que

³⁷ Sentencia de 13 de agosto de 2009 exp. 16217. C.P. William Giraldo Giraldo.

efectúe el patrono a terceras personas, por la prestación de servicios o adquisición de bienes destinados al trabajador o a su cónyuge, o a personas vinculadas con él por parentesco dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil, siempre y cuando no constituyan ingreso propio en cabeza de las personas vinculadas al trabajador y no se trate de las cuotas que por ley deban aportar los patronos o entidades tales como el Instituto de Seguros Sociales, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, el Servicio Nacional de Aprendizaje y las Cajas de Compensación familiar.

Se excluyen los pagos que el patrono efectúe por concepto de educación, salud y alimentación, en la parte que no exceda del valor promedio que se reconoce a la generalidad de los trabajadores de la respectiva empresa por tales conceptos, y siempre y cuando correspondan a programas permanentes de la misma para con los trabajadores." (Resalta la Sala)

De acuerdo al criterio expuesto, la deducción del impuesto de renta por pagos indirectos a los trabajadores, no procede por el simple hecho de que un empleador realice un pago a un restaurante para la alimentación de sus empleados, sino que se requiere que sea un servicio permanente para los trabajadores y que todos los trabajadores de la empresa puedan acceder a dicho beneficio³⁸.

La Sala advierte, que dentro del expediente no se encuentra prueba de que la empresa tenga una política especial de restaurante, que cubra a los empleados de la empresa de forma permanente, por lo que no es procedente la deducción. No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

La actora alegó en el recurso de apelación que no procede la sanción por inexactitud impuesta, por cuanto las deducciones solicitadas cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala que en el caso concreto se demostró la improcedencia de las deducciones rechazadas, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta respecto de tales glosas.

Sin embargo, de acuerdo al artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que el principio de favorabilidad debe aplicar en materia sancionatoria en temas tributarios, aun cuando la norma favorable sea posterior.

En el presente caso, el artículo 648 del Estatuto Tributario, fue modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, en el que se estableció que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

³⁸ Sentencia del 27 de marzo de 2014, radicado Nro. 18754, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Antes de la modificación de la ley enunciada previamente, la sanción por inexactitud fue del 160%, por lo que resulta más favorable para el contribuyente, aplicar el valor de sanción por inexactitud establecido en la Ley 1819 de 2016.

En este orden de ideas, la Sala procederá a liquidar la sanción por inexactitud del 100% establecida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, dentro de la declaración de renta de la actora del año 2009, de acuerdo a los gastos que se consideraron no deducibles del impuesto de renta en la presente providencia.

Condena en costas

En cuanto a la condena en costas, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

"Artículo 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

(...)

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación." (Resalta la Sala)

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente³⁹:

"La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365⁴⁰. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366⁴¹, se precisa

³⁹ Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el párrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

⁴⁰ Se transcribe el artículo 365 del CGP.

⁴¹ Se transcribe el artículo 366 del CGP.

que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra". (Resalta la Sala)

En este caso, una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas, esto es, no fueron acreditadas por la parte demandante. Por lo tanto, no se condena en costas.

Teniendo en cuenta lo expuesto, el recurso de apelación interpuesto por la actora prospera parcialmente, por lo que se revocará la providencia de primera instancia.

En consecuencia, y como restablecimiento del derecho se aceptan las deducciones por honorarios pagados a Espumlatex S.A. por concepto de apoyo contable y de sistemas por \$21.305.206; asesoría comercial (Productos Microcelulares de Colombia) por \$6.151.330; Arrendamiento de vehículos para el Gerente y Subgerente a Inversiones A.G. Asociados por \$49.784.332 y Asesorías comerciales para los vendedores por \$49.834.019. Adicionalmente, se reducirá la sanción por inexactitud al 100% de acuerdo a la parte motiva de esta sentencia.

Por consiguiente la Liquidación Oficial de Revisión quedará como sigue:

CONCEPTO	LIQU PRIVADA	LIQU ADMIN	LIQU C DE E
TOTAL GASTOS DE NOMINA	\$ 84.767.000	\$ 84.767.000	\$ 84.767.000
APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	\$ 17.515.000	\$ 17.515.000	\$ 17.515.000
APORTES AL SENA, ICBF, CAJAS DE COMPENSACIÓN	\$ 8.350.000	\$ 8.350.000	\$ 8.350.000
EFFECTIVO, BANCOS, CTAS BCOS, INVERS MOVILIARIAS CTAS COBRAR	\$ 602.453.000	\$ 602.453.000	\$ 602.453.000
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	\$ 939.516.000	\$ 939.516.000	\$ 939.516.000
ACCIONES Y APORTES (SOC ANONIMAS, LIMITADAS, ASIMILADAS)	\$ 0	\$ 0	\$ 0
INVENTARIOS	\$ 680.912.000	\$ 680.912.000	\$ 680.912.000
ACTIVOS FIJOS	\$ 645.535.000	\$ 645.535.000	\$ 645.535.000
OTROS ACTIVOS	\$ 176.238.000	\$ 176.238.000	\$ 176.238.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	\$ 3.044.654.000	\$ 3.044.654.000	\$ 3.044.654.000
PASIVOS	\$ 865.533.000	\$ 865.533.000	\$ 865.533.000
TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO/LÍQUIDO NEGATIVO	\$ 2.179.121.000	\$ 2.179.121.000	\$ 2.179.121.000
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	\$ 4.126.051.000	\$ 4.126.051.000	\$ 4.126.051.000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	\$ 310.506.000	\$ 310.506.000	\$ 310.506.000
INTERES Y RENDIMIENTO FINANCIERO	\$ 4.449.000	\$ 4.449.000	\$ 4.449.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	\$ 4.441.006.000	\$ 4.441.006.000	\$ 4.441.006.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	\$ 84.852.000	\$ 84.852.000	\$ 84.852.000
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	\$ 0	\$ 0	\$ 0

TOTAL INGRESOS NETOS	\$ 4.356.154.000	\$ 4.356.154.000	\$ 4.356.154.000
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	\$ 2.719.430.000	\$ 2.719.430.000	\$ 2.719.430.000
OTROS COSTOS (INCL COSTO ACT PEC Y OTROS DIST DE LOS ANT)	\$ 0	\$ 0	\$ 0
TOTAL COSTOS	\$ 2.719.430.000	\$ 2.719.430.000	\$ 2.719.430.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	\$ 271.596.000	\$ 188.040.000	\$ 268.281.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$ 325.883.000	\$ 262.991.000	\$ 313.158.000
DEDUCCIÓN INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
OTRAS DEDUC (SERVICIOS PÚBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP, ETC)	\$ 311.247.000	\$ 311.247.000	\$ 311.247.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$ 908.726.000	\$ 762.278.000	\$ 892.686.000
RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 727.998.000	\$ 874.446.000	\$ 744.038.000
O PERDIDA LIQUIDA	\$ 0	\$ 0	\$ 0
COMPENSACIONES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
RENTA LÍQUIDA	\$ 727.998.000	\$ 874.446.000	\$ 744.038.000
RENTA PRESUNTIVA	\$ 35.754.000	\$ 35.754.000	\$ 35.754.000
TOTAL RENTAS EXENTAS	\$ 585.703.000	\$ 585.703.000	\$ 585.703.000
RENTAS GRAVABLES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	\$ 142.295.000	\$ 288.743.000	\$ 158.335.000
INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
COSTOS Y DEDUCCIONES POR GANANCIAS OCASIONALES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
GANANCIA OCASIONAL GRAVABLE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$ 46.957.000	\$ 95.286.000	\$ 52.251.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO NETO DE RENTA	\$ 46.957.000	\$ 95.286.000	\$ 52.251.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO DE REMESAS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
TOTAL IMP A CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$ 46.957.000	\$ 95.286.000	\$ 52.251.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP / SALDO FVR PER FIS ANT	\$ 0	\$ 0	\$ 0
AUTORRETENCIONES	\$ 0	\$ 0	\$ 0
OTROS CONCEPTOS	\$ 101.776.000	\$ 101.776.000	\$ 101.776.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$ 101.776.000	\$ 101.776.000	\$ 101.776.000
ANTICIPO PARA EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
SALDO A PAGAR POR IM	\$ 0	\$ 0	\$ 0
SANCIONES	\$ 0	\$ 77.326.000	\$ 5.294.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$ 0	\$ 70.836.000	\$ 0
TOTAL SALDO A FAVOR	\$ 54.819.000	\$ 0	\$ 44.231.000

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

FALLA

PRIMERO. REVOCAR los numerales 1º y 2º de la sentencia apelada, los cuales quedarán así:

"PRIMERO. DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 012412011000025 de 26 de diciembre de 2011 y la Resolución 900001 de 13 de febrero de 2013, por medio de las cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modificó la declaración de renta presentadas por BIOPLAST S.A. por el período 2009.

"SEGUNDO. A título de establecimiento del derecho, **TENER** como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad BIOPLAST S.A. por el año gravable de 2009 la practicada en esta providencia.

SEGUNDO. Confirmar en lo demás la sentencia apelada

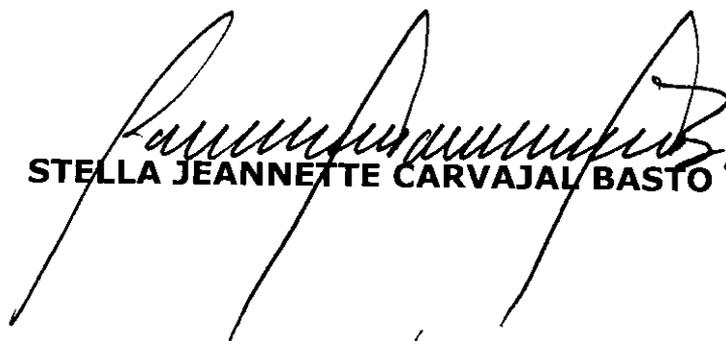
TERCERO. No se condena en costas

CUARTO. RECONÓCER personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Edwin Mauricio Torres Prieto, de conformidad con el poder que obra en el folio 267 del c.p.

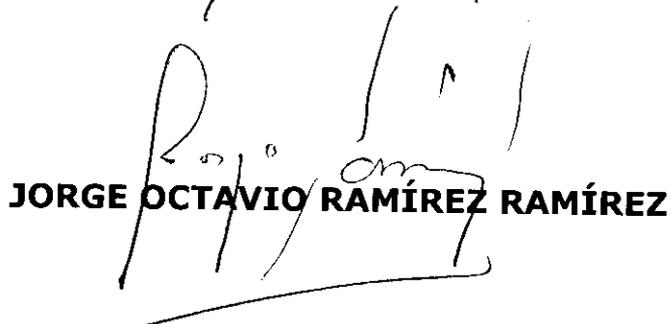
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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


MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

