

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C, cinco (5) de mayo del dos mil once (2011).

Radicación: 08001-23-31-000-2008-00465-01

Actor: **Aerosucre S.A.**

Referencia: Número Interno 17888
Renta 2003
FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 10 de junio de 2009 del Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante la cual resolvió:

“1. Declárase probada de oficio la excepción de falta (de) agotamiento material de la vía gubernativa frente a uno de los cargos de la demanda, esto es, el haberse aplicado por la demandada Nación-U.A.E.-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el parágrafo del artículo 14 del Decreto 163 de 1997, encontrándose derogado, y por tanto violándose el principio de legalidad y el artículo 363 de la Constitución Política. En consecuencia, declárase inhibido el tribunal para hacer un pronunciamiento de fondo sobre el mismo.

“2. Niéganse las súplicas de la demanda.

“3. Absténesse de condenar en costas a la sociedad demandante.”

ANTECEDENTES

El 14 de abril de 2004, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del 2003.

La Administración Local de Impuestos Nacionales de Barranquilla abrió investigación contra la contribuyente¹. El 26 de agosto de 2005, por Auto de Inspección Tributaria N°020632005000254², notificado el 6 de septiembre siguiente, comisionó a los funcionarios para efectuar la visita; de ésta obran en el expediente el “Acta de Inicio de visita”, el “Acta parcial de inspección tributaria” y el “Acta de Inspección Tributaria en materia del impuesto sobre la renta y complementarios”³.

Luego, el 12 de julio de 2006, expidió el Requerimiento Especial N°020632006000165⁴, notificado al día siguiente por correo certificado, mediante el cual propuso modificar la declaración tributaria, en el sentido

¹ Fl. 363 c.p.

² Fl. 365 c.p.

³ Cfr. fls. 366, 368 y 384 (tinta azul) c.p.

⁴ Fl. 371 c.p.

de no acceder a las deducciones solicitadas en los siguientes renglones: **77**, \$320.000.000 indemnización por pérdida de mercancía pagada por incumplimiento de una obligación contractual; **75**, \$158.991.000 diferencia entre el impuesto de industria y comercio efectivamente pagado y el declarado; **73**, \$1.000.000.000 valor pagado por aportes voluntarios a fondos de pensiones, “por no haber realizado las retenciones en la fuente” y por haber “constituido un aporte innominado”. Además, propuso sanción por inexactitud, en cuantía de \$911.057.000.

La contribuyente, el 11 de octubre de 2006, presentó objeciones a las glosas propuestas en el acto previo⁵ y declaración de corrección.

La Administración aceptó parcialmente las objeciones y profirió la **Liquidación Oficial de Revisión N°020642007000049 del 9 de abril de 2007**⁶; acto en el que mantuvo el rechazo de las deducciones por indemnizaciones; los impuestos pagados por vehículos [\$663.000], pesas y medidas [\$2.517.000], sobretasa bomberil [\$1.631.565], tributos aduaneros [\$10.788] y estampilla Pro Hospital Universitario [\$9.547.000] y, por aportes voluntarios a fondos de pensiones.

Contra la decisión anterior, la demandante interpuso el recurso de reconsideración⁷, confirmada por **Resolución N°020662008000003 del 26 de febrero de 2008**⁸.

LA DEMANDA

AEROSUCRE, S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de los actos administrativos atrás mencionados, y, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada.

Invocó como normas violadas, los artículos 29 y 363 de la Constitución Política y 107, 115, 126-1, 705, 706, 711 y 779 del Estatuto Tributario. El concepto de violación se resume así:

1. Extemporaneidad del requerimiento especial.

Con fundamento en el artículo 705 del E. T., afirmó que el término para notificar el acto previo venció el “15 de abril de 2006”, esto es, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar el impuesto sobre la renta del 2003, fijado en el artículo 13 del Decreto Reglamentario 3805 de 2003.

⁵ Fl. 394 c.p.

⁶ Fl. 416 c.p.

⁷ Fl. 442 c.p.

⁸ Fl. 475 c.p.

En la actuación enjuiciada no operó la suspensión de términos prevista en el artículo 706 ib., pues si bien, el 6 de septiembre de 2005, se le notificó el auto de inspección tributaria, la visita se inició el 23 de marzo de 2006, según consta en el requerimiento especial y en la liquidación oficial.

La “nueva visita” del 14 de septiembre de 2005, a que alude la Administración al resolver el recurso de reconsideración, es ficticia. De tal visita no se hace alusión ni en el acto previo, ni en la liquidación de revisión; y para tenerla como válida, los funcionarios debieron darla a conocer en el requerimiento especial, con el fin de permitirle ejercer su derecho de defensa, sin embargo, en dicho acto se hizo referencia sólo a la “realizada por fuera del término establecido en el artículo 706 del Estatuto Tributario”.

La simple notificación del auto de inspección tributaria no es suficiente para suspender el término para notificar el requerimiento especial, se requiere, por lo menos, la práctica de una prueba dentro del periodo de los tres meses subsiguientes a la notificación del auto que la decreta.

Afirmó que “dentro del periodo comprendido entre el 6 de septiembre de 2005 y el 6 de diciembre de 2005 no se practicó ninguna prueba de inspección tributaria”; además, que el acta de inicio, anexa al requerimiento especial, no reúne los requisitos exigidos en el artículo 779 del E.T., pues no indica los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta, ni se acredita la verificación, por parte de los funcionarios comisionados, de los hechos materia de investigación. Concluye que, el requerimiento especial, proferido el 12 de julio de 2006, fue extemporáneo.

2. Procedencia de las deducciones solicitadas.

Las deducciones pedidas reúnen los requisitos legales, por tanto su rechazo es improcedente.

2.1 Indemnización por pérdida de mercancías [\$320.000.000].

El pago efectuado por este concepto cumple los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, para su procedencia como deducción; además, dicha erogación se hizo en cumplimiento de un deber legal.

La actividad principal de Aerosucre S.A. es el transporte de carga aérea, por tal razón, la indemnización pagada por pérdida de mercancías, es un pago inherente al contrato de transporte de carga que celebra la compañía, por ende, constituye erogación normal para este tipo de actividad, de obligatorio cumplimiento, conforme a los artículos 1030 y 1031 del Código de Comercio.

Existe relación de causalidad, toda vez que el pago de la indemnización está en íntima conexión con la actividad productora de renta, que en el caso, es el servicio de transporte de carga y se produjo en cumplimiento de una disposición legal de carácter obligatorio.

Asimismo, la erogación cumple los requisitos de necesidad y proporcionalidad, pues este tipo de indemnizaciones son de normal y común ocurrencia en el sector del transporte aéreo, toda vez que en virtud del contrato de transporte, la empresa prestadora del servicio se obliga a asumir los riesgos propios de la actividad que desarrolla.

2.2 Impuestos pagados [\$14.358.565]

Adujo que la actuación viola el artículo 711 del Estatuto Tributario, al no existir correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

Explicó que en el acto previo, la Administración rechazó la diferencia entre el valor declarado y el total del impuesto de industria y comercio pagado en el periodo; que al presentar las objeciones, la contribuyente aclaró que en ese renglón incluyó otros conceptos; y que, la entidad oficial aceptó los argumentos planteados respecto de ese impuesto y modificó el renglón “*respecto de otros impuestos, sobretasas y tributos en general*” no citados en el requerimiento especial, frente a los que no ejerció su derecho de defensa.

2.2.1. Impuesto de vehículos [\$4.418.000].

Para el año 2003, el valor pagado por este concepto, era deducible en un 100%, toda vez que el artículo 114 de la Ley 788 de 2002, modificatorio del 115 del E.T., fue declarado inexecutable por sentencia C-1152 de 2003 y en este sentido se pronunció la DIAN en el Concepto 010992 de 2004.

La empresa tiene vehículos que son activos y prestan un servicio permanente en desarrollo de la actividad productora de renta; por lo tanto, el impuesto pagado, en el periodo, tiene relación de causalidad directa y constituye expensa necesaria y proporcional a la renta obtenida.

2.2.2. Pesas y medidas [\$2.517.000] y sobretasa bomberil [\$1.631.565].

Las erogaciones efectuadas por estos conceptos son deducibles y se regulan por el artículo 107 del E.T. y no por el 115 ib., como erróneamente lo entendió la administración, toda vez que no son impuestos sino tasas exigidas para la prestación del servicio de transporte aéreo de carga.

2.2.3. Estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla [\$9.547.000].

Con fundamento en sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, señaló que tales estampillas “al tener el carácter de tasas administrativas o bien de contribuciones parafiscales”, no se

rigen por el artículo 115 del Estatuto Tributario, como lo pretende la Administración, sino que, la deducibilidad debe analizarse a la luz del artículo 107 del E.T.

Dicho pago cumple los requisitos legales, toda vez que tiene relación de causalidad con la actividad económica que ejerce, es necesario y proporcional, pues forma parte de los egresos ordinarios de la empresa y se efectúa en cumplimiento de la Ley 645/01 y de la Ordenanza 027/01 de la Asamblea del Atlántico; además, es una obligación a cargo de las personas que realizan actividades comerciales y de servicios en la jurisdicción.

2.2.4. Tributos Aduaneros [\$10.788].

Por la actividad económica que ejerce, importa repuestos y accesorios para los aviones, razón por la cual el total de los tributos pagados hacen parte del valor de la importación y pueden llevarse como costo de ventas.

2.3. Aportes voluntarios a fondo de pensiones.

Es procedente esta deducción, al no estar condicionada a la identificación de los trabajadores o empleados a quienes debía abonarse tales aportes, dado que esta exigencia no estaba vigente en el 2003, en virtud de la derogatoria expresa que hizo el artículo 24 del Decreto 841 de 1998 del Decreto 163 de 1997 (art. 14) norma que establecía tal requisito y era reglamentaria del 177 de la Ley 223/95 que modificó el artículo 126-1 del E.T.

La Administración, al exigir ese requisito, incurre en violación al principio de legalidad de los tributos y torna imposible la aplicación del párrafo segundo del artículo 126-1 ib., introducido por la Ley 488/98 (art. 4), pues negaría el carácter de renta líquida de ese aporte, en el momento en que lo recupere el patrocinador.

La empresa constituyó un plan institucional de pensiones voluntarias, esto es, un seguro privado de pensiones, de distinta naturaleza jurídica al Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad, como erróneamente lo entendió la Administración, por tanto no son aplicables las normas de la Ley 100 de 1993 ni el Decreto Reglamentario 692 de 1994.

LA CONTESTACIÓN

La apoderada de la parte demandada contestó la demanda, en los siguientes términos:

En primer lugar, propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa. Afirmó que, en el recurso de reconsideración, la contribuyente no citó ni expuso motivos de violación frente a los artículos 705 y 711 del Estatuto Tributario, 29 y 363 de la Constitución Política, ni del principio de legalidad, frente a los cuales no tuvo la oportunidad de ejercer su derecho a la defensa; y que en esa oportunidad no mencionó las sentencias del 12 de diciembre de 2002, expediente 13122, del 14 de agosto de 1998, Expediente 8527 y del 12 de octubre de 2006, radicación 14438.

Frente a los cargos propuestos por la demandante, expresó:

1. El requerimiento especial fue oportuno. Afirmó que el 6 de septiembre de 2005 fue notificado el Auto de Inspección Tributaria; que el 14 de septiembre del mismo año se realizó la visita al domicilio de la contribuyente; y que estos hechos se demuestran con el Acta parcial de inspección tributaria.

Sostuvo que operó la suspensión del término por tres meses, contados a partir de la notificación del auto que ordenó la inspección; que la diligencia está contenida en el Acta suscrita por los funcionarios que la adelantaron, la cual hace parte del requerimiento especial y, con éste se da el traslado del acta a la actora garantizándole el derecho de defensa.

Agregó que, el Acta de inspección tributaria contiene los hechos constatados, como son: identificación del contribuyente, facultades, antecedentes, aspectos generales, comportamiento tributario, desarrollo de la investigación y está firmada por el funcionario competente.

2. En cuanto a la **indemnización por pérdida de mercancía**, con apoyo en el Concepto 077516 del 11 de septiembre de 2006, que hace referencia a los requisitos de causalidad, proporcionalidad y necesidad exigidos para que procedan las deducciones, coligió que es procedente su rechazo, pues la indemnización fue pagada en cumplimiento de una decisión judicial, con el fin de resarcir el daño causado a un tercero por la pérdida de mercancía que estaba bajo su responsabilidad, por ende no cumple los requisitos señalados en el Concepto; además que, si prescinde de dicho gasto, la renta no sufriría detrimento alguno y que, ese pago no “puede convertirse en beneficio para el infractor, pues sería tanto como premiar lo que está reprobado”.

Respecto a la **deducción por impuestos pagados** advirtió, en primer lugar, que no se desconoce el principio de correspondencia, pues en ningún momento en la liquidación oficial alegó argumentos diferentes a los expuestos en el requerimiento especial, frente a los cuales la demandante ejerció su derecho a la defensa, en la etapa de discusión y determinación.

El impuesto de vehículos es deducible en el 100% del valor efectivamente pagado. Según las declaraciones aportadas, en el periodo la contribuyente pagó un total de \$3.755.000, sin que tengan prosperidad los argumentos esgrimidos para aceptar los \$4.102.000 solicitados.

El artículo 115 del E.T. señala, de manera taxativa, como deducible del impuesto sobre la renta, el impuesto pagado por concepto de industria y comercio y predial, sin incluir el de **pesas y medidas y sobre tasa bomberil**, que si bien son complementarios del de industria y comercio, su naturaleza independiente permite identificarlos de manera autónoma.

La **Estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla** tiene carácter obligatorio, pero no beneficia exclusivamente al grupo que la paga; se fundamenta en el beneficio general derivado de la acción estatal tendiente a formar una infraestructura de orden social, como es, la prestación del servicio básico de salud en ese departamento. No constituye un gasto deducible toda vez que no se trata de uno de los impuestos señalados en el artículo 115 del E.T., ni cumple los supuestos esenciales del artículo 107 ib.

Los documentos aportados como soporte de los **tributos aduaneros** dan certeza del valor que la Administración reconoció; los \$10.788 rechazados son la diferencia entre lo probado y lo declarado por la contribuyente.

Para que los **aportes voluntarios a fondos de pensiones** puedan tratarse como deducción, el empleador, que los consigna directamente, debe suministrar, al fondo, información del beneficiario del ingreso, identificación, valor del aporte, periodo, etc. Los aportes en cuestión son de naturaleza distinta a los provenientes de la relación laboral legalmente reglamentada, pues según certificación de Colseguros S.A., los 1.000 millones de pesos son un “Ahorro Conservador a corto plazo”. Agregó que, no se acreditó a qué empleados o trabajadores beneficiaba el valor, ni que, dicho gasto, cumpliera los requisitos exigidos por la ley para aceptarlo como deducible.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante la sentencia apelada, declaró, de oficio, probada la excepción de “falta de agotamiento material de la vía gubernativa” en cuanto adujo que “no debió aplicarse el parágrafo del artículo 14 del Decreto 163 de 1997 (...) derogado expresamente por el artículo 24 del Decreto 841 de 1998”, pues este argumento no lo invocó en sede administrativa; y negó las súplicas de la demanda.

Encontró que los actos acusados no están viciados de nulidad por extemporaneidad, dado que la contribuyente presentó la declaración, el 14 de abril de 2004, dentro del término fijado para ello; luego, la

Administración, el 6 de septiembre del 2005, le notificó el auto de inspección tributaria y, el 14 de septiembre del mismo año, el funcionario comisionado se presentó en el domicilio de la empresa para practicar la inspección ordenada, de lo cual concluyó que, el término de los dos años para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres meses y, en consecuencia, fue oportuna la notificación del acto previo efectuada el 12 de julio de 2006.

Agregó que, el “Acta parcial de inspección tributaria” contiene los hechos constatados, como son: identificación del contribuyente, facultades, antecedentes, aspectos generales, comportamiento tributario, desarrollo de la investigación; está firmada por el funcionario comisionado para practicarla; y de ésta, se dio traslado a la empresa al notificársele el requerimiento especial, con lo cual se le garantizó el derecho de defensa.

En cuanto al fondo del asunto, se pronunció frente a cada una de las deducciones solicitadas, así:

1. Pago de indemnización por pérdida de mercancía.

Consideró que el pago efectuado a un tercero, en cumplimiento de una decisión judicial proferida en proceso de responsabilidad contractual adelantado en contra de la demandante, no es deducible, toda vez que se efectuó para resarcir el daño causado por la pérdida de la mercancía; además, que dicho gasto no tiene relación de causalidad con la renta, “ya que si se prescinde de dicho gasto la renta no sufre un detrimento en su cuantía”, ni cumple los demás requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

La actuación no desconoce el principio de correspondencia, pues al proferir la liquidación oficial de revisión, tuvo en cuenta tanto los hechos contemplados en el requerimiento especial como en la declaración privada.

No desconoce el artículo 29 de la Constitución Política, pues ejerció el derecho de defensa en la etapa de discusión y determinación del tributo. Destacó que la Administración notificó a la actora el auto de apertura de la investigación, el de inspección tributaria y el requerimiento especial y que, la empresa contestó los cargos propuestos; además que, proferida la liquidación oficial, interpuso el recurso de reconsideración y fue decidido por la entidad oficial, sin que se aprecie violación alguna a este derecho.

2. Impuesto pagados

Estimó que, la Administración determinó el valor total del **impuesto de vehículos** pagado en el periodo, de los documentos aportados por la misma contribuyente, sin que los argumentos desvirtúen este hecho.

- Las erogaciones pagadas por concepto de **pesas y medidas** y **sobretasa bomberil**, tributos que si bien son complementarios del impuesto de industria y comercio no hacen parte de él, no son deducibles, conforme al artículo 115 del E.T, que establece que lo son, sólo los impuestos pagados por industria y comercio y predial que tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente.

- La **Estampila Pro Hospital Universitario de Barranquilla** fue creada en ese Departamento con el propósito de mejorar la infraestructura de los servicios de salud y, si bien, tiene carácter obligatorio, no beneficia exclusivamente al gremio que la paga sino, en general, a todos en esa jurisdicción. Indicó que, como el anterior, no es un tributo deducible de los señalados en el artículo 115 ib.

- La administración accedió a reconocer las erogaciones pagadas por concepto de **tributos aduaneros** pagados en la importación de bienes, teniendo en cuenta que constituyen costo o gasto; limitados al monto efectivamente pagado, según los soportes aportados; y rechazó la diferencia resultante, tal como lo decidió en los actos demandados.

3. **Aportes voluntarios a fondos de pensiones**

Estimó que para que puedan tenerse como deducibles los aportes voluntarios adicionales consignados directamente por el empleador, igual que los aportes obligatorios, debe suministrarse a la sociedad administradora, información del beneficiario del ingreso, identificación, valor del aporte y periodo, entre otros. En el expediente no está probado que los aportes en cuestión provengan de una relación laboral, legal o reglamentaria, ni que hayan beneficiado a algún trabajador.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la demandante apeló, en tiempo, la decisión anterior. Sustentó el recurso en los siguientes términos:

1. El requerimiento especial fue notificado cuando la declaración del impuesto sobre la renta del 2003 ya había adquirido firmeza.

La inspección tributaria decretada no tiene la virtualidad de suspender el término de notificación del requerimiento especial, pues si bien fue notificado el auto de inspección tributaria, el 6 de septiembre de 2005, la diligencia sólo se inició hasta el 23 de marzo de 2006.

El “Acta parcial de inspección tributaria”, que obra en el folio 365 del expediente, “no es válida”, ni demuestra que el 14 de septiembre del 2005 se haya dado inicio a la inspección tributaria. El Acta dice que, en esta fecha, el funcionario comisionado visitó el domicilio fiscal de la empresa, pero no consta que

hubiera realizado actividades propias de la inspección, a las que hace referencia el artículo 779 del E.T., “simplemente se limita a hacer un recuento de las pruebas recopiladas en etapas previas”; destaca que, no se solicitaron documentos diferentes, ni se examinaron otros adicionales; y que se dio por terminada el 24 de abril de 2006.

Las pruebas a las que hace referencia fueron aportadas antes del auto de inspección tributaria, o fueron solicitadas en el “Acta de inicio” que se surtió seis meses después, pues “ninguna -de las pruebas listadas- se recaudó o se examinó durante la supuesta visita del 14 de septiembre de 2005”.

Concluyó que el “Acta parcial de inspección tributaria” no prueba que la inspección tributaria decretada se hubiera iniciado el 14 de septiembre de 2005; además, no fue firmada por representante alguno de la empresa, ni se le dio traslado, pues en el requerimiento especial ni siquiera se menciona. En esa fecha, la “visita nunca se realizó”.

La única prueba de la práctica efectiva de la inspección tributaria es el “Acta de Inicio” del 23 de marzo de 2006, firmada por el revisor fiscal de la contribuyente y la información que allí se solicitó fue entregada en esa oportunidad, lo que demuestra que la inspección se inició cuando habían transcurrido más de tres meses, contados desde la notificación del auto que la decretó, lo cual la hace inválida, sin que tenga la virtualidad de suspender el término para la notificación del requerimiento especial.

2. Insiste en que son procedentes las deducciones solicitadas, con argumentos similares a los expuestos en la demanda, que se resumen así:

- que la **indemnización pagada por pérdida de mercancía** cumple los requisitos del artículo 107 del E.T., toda vez que el servicio de transporte aéreo de carga, que es la actividad que desarrolla, tiene implícita la responsabilidad por la pérdida de las mercancías transportadas;

- que la liquidación oficial de revisión desconoce el principio de correspondencia, el derecho de defensa y contradicción, al introducir nuevas explicaciones para no aceptar el total de los **impuestos pagados**; además que, los pagos efectuados por concepto de pesas y medidas, sobretasa bomberil y Estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla, no deben analizarse a la luz del artículo 115 del E.T., sino verificar que son expensas que cumplen los requisitos del artículo 107 ib.

- que los **aportes al fondo voluntario de pensiones** son deducibles y que no puede condicionarse su procedencia a la identificación y abono en la cuenta individual de cada trabajador en el fondo de pensiones; además que, tal requisito estaba previsto en el Decreto 163 de 1997, pero fue derogado por el Decreto 841 de 1998.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reitera lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación.

La **demandada** dice reiterar “todos los argumentos expuestos (...) tanto en la contestación de la demanda como en los alegatos de primera instancia” y comparte lo resuelto por el *a quo*, en cuanto encontró probada la excepción de falta de agotamiento material de la vía gubernativa y se inhibió de resolver sobre la derogatoria del parágrafo del artículo 14 del Decreto 163 de 1997.

El **Delegado del Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso se discute la legalidad de la **Liquidación Oficial de Revisión N°020642007000049 del 9 de abril de 2007** y de la **Resolución N°020662008000003 del 26 de febrero de 2008**, actos por los cuales la Administración de Impuestos Nacionales Local de Barranquilla, determinó el impuesto de renta y complementarios del 2003, a cargo de la demandante.

El Tribunal se inhibió de pronunciarse sobre el argumento según el cual el requisito de identificación de los beneficiarios del aporte voluntario, contenido en el artículo 14 del Decreto 163 de 1997, fue derogado por el 24 del Decreto 841 de 1998, por “falta de agotamiento material de la vía gubernativa”; encontró que la notificación del requerimiento especial fue oportuna, dado que la inspección tributaria, iniciada el 14 de septiembre del 2005, interrumpió el término, por tres meses; y que, las deducciones solicitadas no cumplían los requisitos legales para su procedencia, por lo que denegó las súplicas de la demanda.

La demandante en el recurso de apelación insiste en que el requerimiento especial fue extemporáneo y que las deducciones reúnen las exigencias para su procedencia.

Debe la Sala resolver si la inspección tributaria decretada suspendió el término para notificar el requerimiento especial; de ser éste oportuno, si en la actuación se dio aplicación al principio de correspondencia y si son procedentes las deducciones solicitadas por la demandante.

1. Oportunidad para notificar el requerimiento especial.

La Administración de impuestos tiene la facultad para modificar las liquidaciones tributarias privadas, mediante liquidación de revisión, pero con observancia del trámite legal, el cual dispone que para ello

debe, previamente, enviar al contribuyente un requerimiento especial en el que le indique todos los puntos que se propone modificar, con las razones en que se sustenta⁹.

El artículo 705 del Estatuto Tributario preceptúa que, la Administración deberá notificar el acto previo “*a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar*”, en los eventos en que la declaración tributaria, que pretende modificar, haya sido presentada en las fechas fijadas para cumplir dicha obligación.

El mismo ordenamiento en el artículo 706 establece que dicho término se suspenderá “*cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta*”.

Al respecto esta Corporación, en reiteradas oportunidades, ha señalado que ante la claridad del texto de la disposición no cabe interpretación distinta a la de que el término de notificación del requerimiento especial se suspende “*a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta*” por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución¹⁰.

Por otra parte, la inspección tributaria está definida en el artículo 779 del E.T. como el medio de prueba por el cual la Administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales; además, establece la existencia de hechos gravables.

Prevé además que, en la práctica de la prueba, la Administración constata, de manera directa, los hechos que interesan en determinado proceso, verifica su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar.

Y que, en desarrollo de esta prueba, la Administración puede decretar todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

La norma dispone que debe decretarse la inspección tributaria mediante auto en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para adelantarla; que la providencia que la ordena debe notificarse al interesado por correo o personalmente.

El artículo preceptúa que, la inspección tributaria se inicia una vez notificado el auto que la ordena; que de la diligencia debe levantarse un acta en la que se incluyan todos los hechos y pruebas examinados y los resultados obtenidos, la fecha de cierre de la investigación y, que debe ser suscrita por los funcionarios que adelantaron la diligencia.

⁹ Artículos 702 y 703 del Estatuto Tributario.

Finalmente, el artículo prevé que, en los eventos en que de la inspección tributaria practicada se derive una actuación administrativa, el Acta respectiva hará parte de ésta.

Se destaca que el artículo 779 ib. establece cuándo se entiende iniciada la práctica de la inspección tributaria, pero no fija ni plazo alguno de duración ni término dentro del cual deba desarrollarse.

Por otra parte, el término de tres meses señalado en el artículo 706 ib., es de suspensión del término para notificar el requerimiento especial, acto previo a la liquidación oficial de revisión, en los casos en que la entidad oficial decreta, de oficio, la práctica de la inspección tributaria.

En consecuencia, en los casos en que la declaración privada se presente dentro de los plazos señalados para el efecto y practicada, de oficio, la inspección tributaria, el término para notificar el requerimiento especial, que en principio es de dos años, contados a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, se suspenderá por tres meses, éstos contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

En el caso, conforme al artículo 13 del Decreto 3805 de 2003¹¹, la contribuyente debía presentar la declaración de renta y complementarios del 2003, el 14 de abril del 2004, teniendo en cuenta que el último dígito del NIT es 6.

La sociedad presentó la declaración tributaria el 14 de abril del 2004, hecho no discutido por las partes, de lo cual se advierte que declaró dentro del plazo fijado para ello.

En principio, conforme al artículo 705 del E.T., la Administración debía notificar el requerimiento especial, a más tardar el 14 de abril de 2006, esto dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

Sin embargo, revisados los antecedentes administrativos, que obran en el expediente, se observa que, el 26 de agosto de 2005, la División de Fiscalización decretó la inspección tributaria, por Auto N°020632005000254, *“con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales”* correspondientes al impuesto de renta del 2003 y comisionó a los funcionarios para practicar la diligencia; y que el 6 de septiembre de 2005 fue notificado por correo certificado dicho auto¹².

¹⁰ Sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16727, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹¹ “Por el cual se fijan los lugares y plazos para presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente (...)”.

¹² Fl. 365 c.p.

Debe la Sala revisar si operó la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, de que trata el artículo 706 del E.T., así es necesario verificar si la prueba realmente se practicó.

En el expediente obran tres Actas, las cuales obran a folios 366, 368 y 384 y hacen referencia a la inspección tributaria ordenada a la demandante.

En la primera, denominada “**Acta de Inicio de visita de inspección Tributaria**”, se lee que el “**23 de marzo de 2006**” funcionarios de la Administración¹³, se hicieron presentes en el domicilio fiscal de la contribuyente “*con el fin de dar inicio a la visita de inspección tributaria ordenada mediante Auto de Inspección Tributaria N°020632005000254 de fecha 26 de agosto del 2005, notificado por correo el día 6 de septiembre de 2005 (...) atendida por el (...) Revisor Fiscal de la sociedad*”; y que en desarrollo de la diligencia, “*Teniendo en cuenta la información suministrada anteriormente que consistió en los anexos de la declaración de renta del año 2003, movimientos auxiliares de los meses de enero a diciembre del 2003, planillas de excell de los pagos por concepto de salud, pensiones ARP y parafiscales del año 2003*”, le solicitaron información sobre el movimiento auxiliar de algunas cuentas, en determinados meses, así como “*hojas de vuelo*” y facturas de ventas¹⁴.

En la segunda, distinguida como “**Acta parcial de inspección tributaria**”, Oscar Alejandro Arango Gandara, uno de los funcionarios comisionados para practicar la inspección tributaria, debido a su traslado a otra División¹⁵, rindió informe de “*las actuaciones efectuadas*” en el expediente. En el punto 1 se lee que, el “14 de septiembre del 2005”, él se presentó en el domicilio fiscal de la demandante con el fin de adelantar la investigación tributaria y dar cumplimiento al auto de inspección tributaria. Luego, hace referencia a los aspectos generales de la denuncia de terceros, a la existencia y representación legal de la contribuyente y a su objeto social. En el punto 4, el cual identifica como desarrollo de la visita de inspección, anota que se le pidió información a la contribuyente “*con el acta de inicio de inspección tributaria*” y transcribe la lista que en aquella fue incluida; y dice que la información fue anexada y “*debe ser evaluada por el funcionario que quede a cargo de la investigación*”; indica otros documentos para el mismo fin; y consigna que “*se da por terminada y se firma*” el 24 de abril de 2006.

Y, en la tercera, identificada como **Acta de inspección tributaria en materia del impuesto sobre la renta y complementarios**, el funcionario que la suscribió, indica que en desarrollo de la investigación, “**el 23 de marzo de 2006 se da inicio a la inspección tributaria (...)**”; luego relaciona los documentos examinados, los hechos verificados y los resultados obtenidos, para concluir que debe modificarse la

¹³ Según el Acta que obra a folios 366 y 367, los funcionarios que practicaron la visita el 23 de marzo de 2006 fueron Janeth Patricia Díaz Meza, uno de los designados para iniciar la investigación en el auto de apertura (fl. 363) y Oscar Alejandro Arango Gandara, uno de los comisionado para practicar la diligencia ordenada por Auto de Inspección Tributaria (fl. 365).

¹⁴ Ver listado a folios 366 y 367 del c.p.

¹⁵ Según dice en el Acta, el cambio a otra División fue notificado el 4 de abril del 2006 (cfr. fl 369)

declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada la contribuyente por el año gravable de 2003, mediante liquidación de revisión.

De lo anterior se colige que, la inspección tributaria se inició con la notificación del auto que decretó la prueba y en el desarrollo de la prueba, el 23 de marzo de 2006, se llevó a cabo la visita a la entidad demandante, en la que se le suministró, a los funcionarios, documentos contables a partir de los cuales auditaron algunas cuentas y pidieron la información adicional que luego la contribuyente remitió y que fue objeto de examen y análisis del cual concluyó que existían motivos suficientes para proponer la modificación de la declaración privada.

Con esta prueba, como se indicó, la Administración constata, de manera directa, los hechos que interesan en el proceso, verifica su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, sin que sea preciso realizar visita al domicilio de la contribuyente, pues puede obtener la información necesaria por otros medios de prueba legalmente autorizados.

Dado que la ley no fija término para realizar la inspección tributaria, sólo del inicio, lo importante es que la prueba se realice para que se configure el supuesto de hecho que da lugar a la suspensión del término para notificar el acto previo, sólo que dicha suspensión está restringida a 3 meses; no así la práctica de la inspección tributaria, la cual es viable que se prolongue por fuera de dicho término, pero dentro de los 2 años de que trata el artículo 705 del E.T.

En consecuencia, no cabe duda que, en el caso concreto, la prueba realmente se practicó y con esto se verificó el hecho previsto en el artículo 706 del E.T. para que opere la suspensión del término para notificar el requerimiento especial.

Por lo expuesto, presentada la declaración el 14 de abril de 2004, en tiempo, y practicada la inspección tributaria ordenada y notificada el 6 de septiembre de 2005, operó la suspensión de que trata el artículo 706 del E.T., luego es oportuna la notificación del requerimiento especial el 13 de julio de 2006.

En cuanto al fondo del asunto, la Administración no aceptó las deducciones solicitadas por concepto de indemnización pagada por pérdida de mercancías, impuestos pagados y aportes voluntarios a fondos de pensiones.

El Tribunal encontró ajustada a derecho la decisión de la Administración y el apelante insiste en que son procedentes tales deducciones, porque cumplen los requisitos legales exigidos, por lo que se realizará el estudio de cada una de las deducciones cuestionadas.

En cuanto a las deducciones, en general, el artículo 107 del Estatuto Tributario prevé que: “*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.*” Y que “*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*”.

Según la disposición legal, son presupuestos esenciales para que los gastos sean deducibles, que exista relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

La Sala, en oportunidad anterior¹⁶, se pronunció sobre el alcance de estos requisitos, así:

“La **relación de causalidad** significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce renta, de manera que sin aquélla no es posible obtener ésta, que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa – efecto.

“El **gasto es ‘necesario’** cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial, es decir, que sea normal así sea esporádico, requerido para comercializar, prestar un servicio, y en general obtener el ingreso por el desarrollo económico propio de la labor a la que se dedica el administrado. Por ello, no se permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir, que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.

“Por otro lado, 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, conforme con la costumbre comercial¹⁷ para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir.

“Sobre los requisitos de necesidad y proporcionalidad, la reiterada jurisprudencia de la Sala, ha expresado:

“...*Es claro y determinante el texto del artículo 107 del Estatuto Tributario, al establecer que para que las expensas sean deducibles se requiere que el gasto sea ‘necesario’ o sea, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial,*

¹⁶ Sentencia del 24 de julio de 2008, expediente 16123, c.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁷ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa:

ARTICULO 3°. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contrarie 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 la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior”.

vale decir, proporcional de acuerdo a la actividad, y que exista una 'relación de causalidad' la cual está referida al vínculo que debe existir entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas...".¹⁸

Bajo el anterior marco normativo y jurisprudencial se revisará si las deducciones en cuestión, reúnen los requisitos para su procedencia.

Dado que es pertinente señalar cuál es la actividad de la cual deriva la renta AEROSUCRE S.A., se transcribe a continuación el "objeto social" contenido en el certificado de existencia y representación legal, que lo describe, así:

"El objeto de la sociedad consiste en el establecimiento o explotación de una empresa de transportes aéreos, cuyo **fin primordial es el transporte de carga**. En cumplimiento de este objeto, la sociedad podrá adquirir toda clase de bienes, muebles e inmuebles, maquinarias, equipos, materiales y elementos técnicos adecuados para el desarrollo de sus actividades, bien sean en el exterior o dentro del país. Adquirir concesiones, privilegios y patentes necesarios a dicho fin, levantar construcciones e instalaciones para el desarrollo de la actividad que se propone; enajenar sus bienes cuando fuere necesario para el cumplimiento de su fin primordial; realizar toda clase de operaciones propias de su actividad; celebrar contratos de interconexión con compañías nacionales y extranjeras que se ocupen del transporte en general. Ejercer la representación y/o agencias de personas naturales y jurídicas dedicadas a las mismas actividades o a aquellas que se relacionen directamente con su objeto; dar en garantía sus bienes, muebles e inmuebles; celebrar contratos de cambio a través de títulos valores y otros efectos de comercio; celebrar y ejecutar contratos y actos civiles, comerciales, industriales y financieros que sean necesarios para el logro de su finalidad; intervenir en sociedades, adquirir acciones o cuotas de interés en sociedades que tengan igual o similar objeto, fusionarse con ellas, y en general, podrá llevar a cabo los actos o negocios relacionados con su objeto social o que tienda a proporcionar su cabal desarrollo¹⁹ (Negrilla fuera del texto).

Conforme a esta certificación, la actividad de la que deriva la renta la contribuyente es el transporte aéreo de carga, frente a la cual se debe analizar si las erogaciones cuestionadas cumplen los requisitos esenciales para aceptarlas como deducción.

1. Indemnización pagada por pérdida de mercancías (renglón 77).

La contribuyente sostiene que los \$320.000.000, solicitados por dicho concepto, corresponden al monto de la indemnización pagada a Isabel Cristina Mantilla Peñaranda en cumplimiento de lo ordenado en sentencia judicial que declaró su responsabilidad por la pérdida de mercancía transportada.

A su juicio, esta erogación tiene relación de causalidad con la actividad que desarrolla dado que el servicio que presta lleva implícito el riesgo de perder la mercancía transportada y, en consecuencia, "por mandato legal", deberá responder y pagar la indemnización que fija la ley. Es necesaria porque "al ser un riesgo

¹⁸ Sentencia del 13 de diciembre de 1995. Expediente 7158. C.P. Dr. Delio Gómez Leyva.

inherente al transporte aéreo de carga el pago de las indemnizaciones que se generan es necesario para el ejercicio de su labor”; e indicó que cumple el requisito de proporcionalidad, porque la indemnización pagada “equivale al 5.84% de la renta bruta”.

La demandante pretende que se acepte como expensa necesaria deducible el pago de la indemnización ordenada mediante sentencia judicial que la encontró responsable de un hecho antijurídico, esto es, el incumplimiento de un contrato que se verificó en la pérdida de la mercancía entregada para su transporte.

La indemnización pagada es la compensación o la forma de resarcir el daño causado y si bien en el ordenamiento legal²⁰ está previsto que el transportador es responsable de la destrucción o pérdida o avería de la carga entregada para su transporte, no puede confundirse con los gastos o expensas necesarias para la actividad de transporte aéreo de carga.

Aceptar lo pretendido por el contribuyente sería admitir que en el servicio que presta la contribuyente es preciso la ocurrencia permanente de hechos antijurídicos como el incumplimiento del contrato de transporte para que, una vez determinada su responsabilidad, se le ordene y pague por los perjuicios causados y entender que de éste hecho se deriva en porcentaje de la renta, lo cual riñe con el ordenamiento legal.

En consecuencia, la erogación pagada no cumple los requisitos esenciales, previstos en el artículo 107 del E.T., para aceptarla como deducción.

2. Deducción impuestos pagados (Renglón 75)

Revisados los actos acusados se establece que en el requerimiento especial la Administración propuso modificar este renglón de la declaración, al encontrar que la contribuyente solo tenía derecho a la deducción por pago del impuesto de industria y comercio en cuantía de \$134.641.000 y no el que allí figuraba de \$293.632.000, por tanto, rechazó la diferencia (\$158.991.000).

Al responder el requerimiento especial la contribuyente desglosó la cuenta 5115 “impuestos”, así:

Industria y comercio	147.858.000
Tasa aeroportuaria	3.240.277
Impuesto de vehículos	4.418.000
Seguro obligatorio	863.870

¹⁹ Fl. 34 v.

²⁰ El artículo 18 de la Ley 701 de 2001 “por medio de la cual se aprueba el ‘Convenio para la unificación de ciertas reglas para el transporte aéreo internacional’ hecho en Montreal, el veintiocho (28) de mayo de mil novecientos noventa y nueve (1999) y los artículos 1030 y 1031 del Código de Comercio que hacen referencia a la responsabilidad del transportador “por el daño de la carga” en el transporte aéreo y por la pérdida de cosas en el contrato de transporte en general.

Permiso de blindaje	664.000
Avisos y tableros	6.741.000
Tributos aduaneros	120.421.753
Impuesto 4 x mil	99.646.374
Impuesto hospital	9.547.000
Peajes	156.600
Pesas y medidas	2.517.000
Sobre tasa bomberil	1.631.565
Tasa uso zona restringida	105.400
Certificado de libertad	7.000
Exceso de equipaje	45.900
Avisos y tableros	13.468.000
Total	\$411.331.749

A continuación aclara que:

“El gran total de esta cuenta fue disminuida en los siguientes conceptos no deducibles: (i) gravamen a los movimientos financieros (3 x 1000); (ii) el impuesto de industria y comercio causado en noviembre y diciembre de 2003 que se canceló en enero de 2004; así mismo al total de la cuenta se le agregó el impuesto de industria y comercio causado en noviembre-diciembre del 2002 y pagado en enero de 2003, así:

Renglón 75	Deducción de impuestos pagados
5115-impuestos	411.331.748
MENOS 511595 3 X 1000	- 99.646.384
ICA NOV.DIC./03 BAQ	- 8.434.000
ICA NOV.DIC./03 BAQ	- 28.646.000
MÁS ICA NOV.DIC./03 BAQ	+ 19.027.000
	293.632.365

La contribuyente, el 11 de octubre de 2006, presentó la declaración de corrección en la que modificó el renglón 75, al aceptar el desconocimiento de las deducciones por avisos y tableros (\$20.209.000) y trasladar los \$120.421.753, de tributos aduaneros, al costo de ventas. Así, en el renglón **70** declaró \$33.287.170.000 y en el **75** \$153.001.000.

En la liquidación oficial de revisión se fijó el valor del renglón 75 en \$143.479.000 que corresponde, según el acto a:

Concepto	Valor
Industria y comercio	134.641.000
Vehículos	3.755.000
Tasa aeroportuaria	3.240.277
Tasa uso zona restringida	105.400
Exceso de equipaje	45.900
Seguro obligatorio	863.870
Peajes	156.600
Blindaje	664.000
Certificado de libertad	7.000

Total	143.479.047
-------	-------------

Del total informado en este renglón, pidió por impuesto de vehículos \$4.418.000, de los cuales la Administración, como se observa, aceptó \$3.755.000, valor que constató con las siguientes declaraciones:

Número	Fecha	Valor Pagado
116502003796	15 may 03	328.000
116502003768	16 may 03	167.000
116502003767	16 may 03	648.000
116502003525	16 may 03	2.156.000
116502003524	16 may 03	291.000
116503000523	16 may 03	165.000
TOTAL		3.755.000

Así estableció una diferencia de \$633.000 entre el valor solicitado y el efectivamente pagado conforme a los documentos que la misma contribuyente aportó. Destacó que, conforme al artículo 115 del E.T., modificado por el 20 de la Ley 633 de 2000, el impuesto de vehículos, entre otros, es deducible en su totalidad, pero el efectivamente pagado durante el periodo.

Por otra parte, del mismo renglón rechazó también las partidas solicitadas por concepto de “pesas y medidas” (\$2.517.000), “sobre tasa bomberil” (\$1.631.565) y “estampilla pro-hospital universitario de Barranquilla” (\$9.547.000).

El apelante insiste en que la Administración vulneró el artículo 711²¹ del Estatuto Tributario y el 29 de la Constitución Política, porque a su juicio los argumentos propuestos en el requerimiento especial, para desconocer parcialmente las deducciones por impuestos pagados no se compaginan con los que sirvieron de sustento al proferir la liquidación oficial, al introducir nuevas explicaciones para no aceptar el total de los “impuestos pagados”.

De la revisión de los actos no se observa la alegada violación al principio de correspondencia, toda vez la liquidación oficial se circunscribió a la declaración privada, de la que tuvo en cuenta la corrección, y las modificaciones que en la misma introdujo la contribuyente, y las propuestas contenidas en el acto previo, sin que de manera alguna se haya menoscabado el derecho de defensa.

²¹ E.T. Art. 711. **Correspondencia entre la declaración, el requerimiento y la liquidación de revisión.** La liquidación de revisión deberá contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.

En cuanto al fondo del asunto, se advierte que la modificación en este renglón está integrada por varios conceptos, que se revisarán separadamente, no sin antes hacer la siguiente precisión.

Tratándose de la deducción de impuestos pagados, el artículo 115 del Estatuto Tributario, vigente para la época, disponía que del impuesto sobre la renta, era deducible el 100% de los impuestos efectivamente pagados durante el periodo, por industria y comercio, predial, vehículos, registro y anotación, y timbre, siempre que tuvieran relación de causalidad con la renta.

Sin embargo, esta Sala en oportunidad anterior²², precisó que la interpretación correcta del texto del artículo 115 del Estatuto Tributario cuando ordena “*Son deducibles en su totalidad los impuestos de Industria y Comercio*”, es que “*el mismo integra un solo gravamen con su complementario el de avisos y tableros, que en tanto haya sido cancelado dentro de la anualidad fiscal correspondiente, debe ser fiscalmente deducible*”.

Conforme el precepto legal, la deducción se encuentra restringida a los impuestos que de manera taxativa señaló el legislador y está condicionada a los que realmente se hayan pagado en el periodo en el cual se solicitan y tengan relación de causalidad con la renta del contribuyente.

2.1. Impuesto pagado por vehículos. En los actos acusados se aceptó la deducción por \$3.755.000 y desconoció la suma de \$633.000. El Tribunal advirtió que la misma contribuyente fue la que aportó los documentos que le dieron certeza a la Administración del valor efectivamente pagado en el periodo. El apelante no aporta argumentos o elementos de prueba que desvirtúen este hecho, por lo tanto no se hará pronunciamiento adicional.

2.2 Pagos efectuados por “pesas y medidas” (\$2.517.000) y “sobretasa bomberil” (\$1.631.555).

El *a quo*, con fundamento en el artículo 115 del E.T., precisó que si bien estos tributos son complementarios del impuesto de industria y comercio, no son deducibles, que lo son sólo “los impuestos pagados” por industria y comercio y predial, siempre y cuando tengan relación de causalidad con la renta.

La apelante insiste en que, tales erogaciones, cumplen los requisitos esenciales para que sean aceptadas como deducciones, previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, que dice acreditar así:

“i) Relación de causalidad: Por el ejercicio de su actividad productora de renta la sociedad debió contribuir con el impuesto base sobre el que se calcula el gravamen de pesos y medidas y sobretasa bomberil. Esto indica que el pago de los gravámenes está ligado a la actividad productora de renta.

²² Sentencia del 2 de abril de 2009, Exp. 16595, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

“ii) Necesidad: La sociedad asume las contribuciones descritas en cumplimiento de las normas legales que consagran, siendo una carga ineludible para todo aquel que desarrolle la actividad económica gravada en los municipios que las implementaron.

“iii) Proporcionalidad: Las deducciones reclamadas por la compañía representan tan solo el 0.08% de la renta bruta por lo que puede afirmarse que son proporcionales.

Al respecto, cabe destacar que la administración, tanto en la liquidación de revisión como el acto que resolvió el recurso gubernativo²³, aceptó que el gravamen que se impone por pesas y medidas y la sobretasa bomberil “**son complementarios del impuesto de industria y comercio...**” y así también lo consideró el juzgador de primera instancia.

Dado que el impuesto por pesas y medidas y la sobretasa bomberil²⁴, en ese municipio, son complementarios del impuesto de industria y comercio y, por ende, hacen parte integral de este impuesto autorizado por el legislador como deducible y así lo aceptó la demandada, **en el caso**, es procedente dar aplicación al principio general de Derecho, según el cual, “*Lo accesorio sigue la suerte de lo principal*”.

El mencionado principio fue tenido en cuenta por la Sala en sentencia de 2 de abril de 2009²⁵ en la que, frente al impuesto de avisos y tableros, igualmente complementario del de industria y comercio, precisó:

“Disiente en cambio la Sala respecto del rechazo del **impuesto de Avisos y Tableros**, solicitado como deducción, por cuanto si bien el aludido gravamen fue creado como autónomo por el literal k) del artículo 1° de la ley 97 de 1913, en 1983 con el artículo 37 de la ley 14²⁶ se ordenó su incorporación como “Complementario” al de Industria y Comercio, determinando además como hecho generador del mismo a partir de la fecha de su promulgación, el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios, o sea el mismo que origina la responsabilidad del ICA.

“Define el Diccionario de la Real Academia Española²⁷, la acepción ‘Complemento’ como una ‘Cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra para hacerla íntegra y perfecta’ y ‘Complementario’, es lo ‘Accesorio, secundario o añadido a algo principal’. Desde luego es condición *sine qua non* para que subsista lo accesorio, la existencia de un principal, de donde sin impuesto de Industria y Comercio, no puede generarse el de Avisos y Tableros, por depender en todo de éste.

“A *contrario sensu*, si una persona que coloca vallas o avisos publicitarios no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, no tendrá la obligación de liquidar y pagar el tributo de Avisos y Tableros a no ser que estos cuenten con las especificaciones incluidas en el artículo 14 de la ley 140 de 1994 para tener la obligación de cancelar el impuesto a

²³ V. fls. 53 y 93 c.p.

²⁴ La Ley 322 de 1996, en el párrafo del artículo 2, dispuso que “Los Concejos Municipales y Distritales, a iniciativa del alcalde, podrán establecer sobretasas o recargos a los impuestos de industria y comercio, circulación y tránsito, demarcación urbana, predial, telefonía móvil o cualquier otro impuesto de ese nivel territorial, de acuerdo a la ley y para financiar la actividad bomberil.”

²⁵ Exp. 16595, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁶ “El impuesto de Avisos y tableros autorizado por la ley 97 de 1913 y la ley 84 de 1915, **se liquidará y cobrará en adelante a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complementario del impuesto de industria y Comercio**, con una tarifa del quince por ciento (15%) sobre el valor de éste, fijada por los Concejos municipales”

²⁷ Diccionario de la Lengua – publicado por la Real Academia Española – 22ª edición.

la 'Publicidad Exterior Visual', el cual se determina como un gravamen autónomo e independiente del tratado.

"Aclarado lo anterior, y en virtud del principio general de Derecho, según el cual '*Lo accesorio sigue la suerte de lo principal*', es perentorio concluir que al no poder el impuesto de avisos y tableros subsistir por sí mismo, por exigir para su generación el ejercicio de actividades gravadas con el ICA y además estar supeditada la base para su liquidación a dicho impuesto, dar la interpretación correcta al texto del artículo 115 del Estatuto Tributario – ya transcrito- cuando ordena '*Son deducibles en su totalidad los impuestos de Industria y Comercio*', en el entendido que el mismo integra un solo gravamen con su complementario el de avisos y tableros, que en tanto haya sido cancelado dentro de la anualidad fiscal correspondiente, debe ser fiscalmente deducible, de donde procede la pretensión del demandante en éste punto.

Dado que el legislador señaló cuáles son los impuestos deducibles y, la jurisprudencia fijó el alcance de la norma, en el sentido de entender que, el impuesto de industria y comercio es uno junto con sus complementarios, el de avisos y tableros y, en el caso, tienen el mismo carácter el de pesas y medidas y la sobretasa bomberil, deben seguir la misma suerte de aquél, por lo que hay lugar a reconocer los pagos efectuados por este concepto, como deducción; además, es un gasto normal en la prestación del servicio de transporte aéreo, es decir, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la contribuyente.

2.3 Pagos por concepto de Estampilla Pro-Hospital Universitario de Barranquilla (\$9.547.000).

El Tribunal estimó que no es un "impuesto" de los señalados en el artículo 115 del E.T., como deducible; que esta estampilla fue creada, en ese Departamento, con el fin de mejorar la infraestructura de los servicios de salud; que es obligatoria y que beneficia no sólo al gremio que la tributa sino a todos en esa jurisdicción, por lo que no reúne las características de contribución parafiscal.

La apelante insiste en que esta estampilla es una contribución parafiscal; que a la luz del artículo 107 del Estatuto Tributario es una expensa deducible, por lo siguiente:

"La relación de causalidad entre el pago y la actividad productora de renta se evidencia en el artículo 5° de la Ordenanza 27 de 2001, en donde se estipula que el hecho generador del tributo es la expedición de facturas o documentos equivalentes que realicen las personas jurídicas en jurisdicción del Departamento del Atlántico. Las facturas son el documento fiscal que respalda la operación económica que genera ingresos al contribuyente, luego el pago de la estampilla se produce por ejercicio de la actividad productora de renta.

"El requisito de necesidad se acredita con el hecho de que el pago de la estampilla se efectúa en cumplimiento de un deber legal ineludible para el contribuyente...

"Finalmente, la deducción es proporcional por representar el 0.18% de la renta bruta".

En cuanto a la naturaleza de las estampillas para ser aceptadas como costo o deducción, esta Corporación ha sostenido²⁸ que:

“... es irrelevante determinar en este proceso si tal carga es una tasa o una contribución, toda vez que en materia de deducciones del impuesto de renta solamente ciertos y precisos impuestos pueden ser deducibles por autorización legal (artículo 115 del Estatuto Tributario²⁹), de manera que sean tasas o contribuciones, de todos modos son erogaciones a cargo de la sociedad para cuya procedencia deben analizarse los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir, que se demuestre que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que sean necesarias y proporcionales a esa actividad”³⁰.

En efecto, el gravamen que consagró el legislador a favor de las entidades departamentales como estampillas³¹, sigue la regla general del artículo 107 del Estatuto Tributario para las expensas necesarias, y no la limitación que consagra el artículo 115 del mismo Estatuto sobre los impuestos deducibles³².” (Subrayas fuera de texto).

La Ley 645 de 2001 autorizó a las Asambleas Departamentales ordenar la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios, norma sobre la cual la Corte Constitucional³³, al declarar su exequibilidad, concluyó que:

²⁸ Sentencia de 24 de julio de 2008, Exp. 16302, M.P. Dra. Ligia López Díaz.

²⁹ ARTÍCULO 115 (modificado por la Ley 633 de 2000) vigente para el año gravable 2002: Son deducibles en su totalidad los impuestos de industria y comercio, predial, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente. La deducción de que trata el presente artículo en ningún caso podrá tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva empresa.

³⁰ Frente a la deducción por impuestos pagados ha considerado la Sala que fue voluntad del legislador autorizar la deducibilidad de los impuestos que de manera expresa se señalan en la norma; y que dos son los requisitos para que proceda su deducción, esto es que se trate de aquellos efectivamente pagados durante el respectivo año gravable y que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente; en estos casos se excluyen los presupuestos de necesidad y proporcionalidad a que alude el artículo 107 del Estatuto Tributario, para las deducciones generales, pues resulta obvio que dada la naturaleza legal de los impuestos, éstos no pueden determinarse con criterio comercial, ni teniendo en cuenta los gastos normalmente acostumbrados en cada actividad, como lo expresa el mismo artículo, ya que se trata del cumplimiento de una obligación legal que no depende de tales condicionamientos (Sentencias de 26 de noviembre de 1993, Exp. 4842 M.P. Jaime Abella Zárate y de 13 de abril de 2005 Exp. 14279 M.P. María Inés Ortiz Barbosa).

³¹ La Sala en sentencia de 5 de octubre de 2006, Exp. 14527, M.P. Ligia López Díaz, precisó que las estampillas, pertenecen a lo que se conoce como *tasas parafiscales*, pues son un gravamen que surge de la realización de un acto jurídico, cual es la suscripción de un contrato con el Departamento, que se causan sobre un hecho concreto y que por disposición legal tienen una destinación específica, cuyas características difieren de las que permiten identificar al impuesto indirecto. Que las tasas participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, en la medida que constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar los gastos en que incurran las entidades que desarrollan funciones de regulación y control y en el cumplimiento de funciones propias del Estado. Las tasas son administrativas cuando equivalen a la remuneración pagada por los servicios administrativos, y *parafiscales* cuando se perciben en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por servicios públicos administrativos propiamente dichos, pues se trata de organismos de carácter social.

³² La Sala ha estudiado la procedencia de otras contribuciones, como la de valorización o la contribución a la Superintendencia de Sociedades bajo la regla general de procedencia de las deducciones del artículo 107 del Estatuto Tributario (Sentencias de 12 de febrero de 2004, exp. 13568 M.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 13 de octubre de 2005, exp. 13631 acumulado con el 14122, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié).

³³ Sentencia C-227/02, M.P. Dr. Jaime Córdoba Treviño, declaró exequible la Ley 645/01, excepto el vocablo “exclusivamente” contenido en el artículo 6.

“... no se encuentra ninguna dificultad para determinar e individualizar el gravamen, pues en su contenido hace referencia a los elementos constitucionales propios de un tributo.³⁴

1) El sujeto activo es el departamento en su calidad de entidad territorial. Este hecho se evidencia en el artículo 7º de la Ley 645 donde se establece que los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las secretarías de hacienda departamentales. 2) El hecho gravable está indicado en los artículos 3º, 5º y 6º en donde se dice que serán las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos y que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales; 3) El sujeto pasivo tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable; 4) la tarifa, según el artículo 6º, no podrá exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar; y 5) la base gravable será el valor de los hechos a gravar (art. 6º).”

La Asamblea Departamental del Atlántico creó esta Estampilla mediante Ordenanza 027 de 2001, modificada por la 040 de 2002³⁵ con el fin de mejorar la infraestructura de los servicios de salud en ese Departamento³⁶.

Frente a los elementos del tributo fijados en el acto ordenanzal, de la lectura de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, de la sentencia de primera instancia y del memorial del recurso, se infiere que: el **sujeto activo** es el departamento del Atlántico, los **sujetos pasivos** las personas naturales o jurídicas, sociedades de hecho que desarrollen actividades industriales, comerciales o de servicios en esa jurisdicción; el **hecho generador** consiste en “la expedición de facturas o documentos equivalentes”³⁷, la **base gravable** es el valor de las facturas expedidas. El periodo gravable es bimestral y el obligado debe presentar la liquidación privada junto con copia de la declaración del impuesto de industria y comercio del respectivo periodo.

De lo anterior se infiere que todas las personas naturales o jurídicas y las sociedades de hecho que estén obligadas a presentar la declaración del impuesto de industria y comercio en el Departamento del Atlántico deben tributar para mejorar la infraestructura de los hospitales universitarios públicos en ese Departamento, en el porcentaje fijado por la autoridad territorial sobre los valores facturados en el periodo gravable, que en ningún caso puede superar el 2%, según lo previó el legislador.

Dado que la actividad, de la cual deriva la renta la demandante, es la prestación del servicio de transporte aéreo de carga y, es contribuyente del impuesto de industria y comercio, es claro que está obligada a liquidar y pagar la Estampilla Pro-Hospital Universitario sobre los ingresos obtenidos en desarrollo de su objeto social.

³⁴ El artículo 338 de la Constitución señala que son elementos del tributo el sujeto activo, el sujeto pasivo, los hechos, las bases gravables y las tarifas.

³⁵ Según lo dijo el demandante y lo aceptó la Administración en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, así también el Tribunal Administrativo del Atlántico.

³⁶ Cfr. fls. 21, 97 y 564 c.p.

³⁷ Cfr. fl. 23 c. recurso.

Las erogaciones por este concepto son deducibles, toda vez que tienen relación de causalidad con la actividad que le genera la renta a la contribuyente, pues corresponde a un porcentaje de todos los valores que facture en el periodo por los servicios que presta, los cuales son su fuente generadora de renta.

Cumplen el requisito de necesidad toda vez que el pago de la estampilla se realiza en cumplimiento de un deber legal previsto en los actos ordenanzaes y constituye un gasto normal de todas las personas jurídicas que prestan servicios, como la demandante, pues se requiere para facilitar el desarrollo del objeto social, esto es, prestar el servicio de transporte aéreo de carga.

La proporcionalidad de la expensa se evidencia no sólo de la tarifa que debe aplicar sobre todos y cada uno de los ingresos del periodo, sino también, de la magnitud que representa dentro del total de la renta bruta, que según el recurrente es de 0.18%.

En consecuencia, los egresos de la contribuyente por concepto de estampilla pro-hospital universitario, constituye expensa necesaria para desarrollar su actividad y, por ende, deducible, según el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Conforme a lo expuesto en el punto, se accederá a reconocer la deducción solicitada, salvo los \$633.000 que por concepto de impuesto de vehículos fue desconocido por la Administración, confirmado por el Tribunal y no discutido por el apelante, por lo que el valor de este renglón se fijará en \$152.368.000.

3. Deducción de aportes voluntarios a fondos de pensiones (Renglón 73)

La contribuyente incluyó en el renglón de gastos operacionales de administración \$1.000.000.000 consignados en el Fondo de Pensiones Colseguros S.A. en diciembre del 2003.

La Administración no aceptó como deducible la erogación al considerar que no cumple los requisitos del artículo 126-1 del E.T.; que es un gasto que obedece a la mera liberalidad del empleador de invertir en un ahorro a corto plazo, además que, no es necesario, ni coadyuva a la generación del ingreso.

El Tribunal consideró que no es aplicable el artículo 126-1 del E.T, toda vez que no se probó que los aportes provenían de una relación laboral, legal o reglamentaria, ni se demostró que beneficiaran a algún trabajador y se inhibió de resolver sobre la ultractividad del decreto 163 de 1997 porque tal argumento no fue expuesto en el recurso gubernativo.

El apelante sostiene que en vía jurisdiccional es dable introducir argumentos nuevos tendientes a desvirtuar la presunción de legalidad de los actos oficiales; además que la deducción por aportes a fondos

de pensiones no está condicionada a la identificación y abono en cuenta del trabajador en el fondo de pensiones o a la adquisición de derechos pensionales; que tal requisito estaba previsto en el Decreto 163 de 1997, derogado por el Decreto 841 de 1998.

En primer lugar, no se comparte la decisión de Tribunal en cuanto se inhibió de pronunciarse sobre algunos argumentos planteados en la demanda por falta de agotamiento material de la vía gubernativa, pues si bien en la jurisdicción, al decidir sobre la legalidad de los actos de carácter particular que han sido objeto de un proceso administrativo, el marco de la demanda se contrae a los hechos debatidos en él y frente a los cuales la entidad oficial ha tenido la oportunidad de pronunciarse, por tal razón no se aceptan los “hechos nuevos”, pero no impide que el administrado exponga “argumentos nuevos” para reforzar su pretensión de nulidad de los actos acusados³⁸.

En el presente asunto, se advierte que la contribuyente refuerza la demanda con argumentaciones en contra de la decisión de la Administración de no aceptar como deducible el pago de los aportes voluntarios al fondo de pensiones, razón por la cual se revocará el numeral primero de la sentencia apelada, en su lugar, se declarará no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.

La demandante insiste en que, conforme al artículo 126-1 del Estatuto Tributario, son deducibles los aportes que efectúen los empleadores a los fondos de pensiones, sin que esté condicionada a la identificación y abono en cuenta del trabajador en el fondo de pensiones o a la adquisición de derechos pensionales, requisito previsto en el Decreto 163 de 1997, derogado por el Decreto 841 de 1998, que al exigirlo viola el artículo 338 de la Constitución Política e impide la aplicación del parágrafo segundo del artículo 126-1, introducido por la Ley 488/98 (art. 4); además que incurre en aplicación indebida de la Ley 100/93 y del Decreto Reglamentario 692 de 1994.

El mencionado artículo 126-1, vigente para la época³⁹, dispone:

“ARTICULO 126-1. Deducción de Contribuciones a Fondos de Pensiones de Jubilación e Invalidez y Fondos de Cesantías. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, son deducibles las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Los aportes del empleador a los fondos de pensiones serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen (Se subraya).

“El monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador o el empleador al fondo de pensiones de jubilación o invalidez, no hará parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y será considerado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

³⁸ En este sentido, entre otras, las sentencias de 20 de febrero de 2006, Exp. 14541, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 3 de mayo de 2007, Exp. 14667, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

³⁹ El artículo 126-1 fue sustituido por el artículo 4 de la Ley 488 de 1998.

“Los aportes voluntarios que haga el trabajador o el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes obligatorios del trabajador, de que trata el inciso anterior, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso.

“Los retiros de aportes voluntarios, provenientes de ingresos que se excluyeron de retención en la fuente, que se efectúen al sistema general de pensiones, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, o el pago de rendimientos o pensiones con cargo a tales fondos, constituyen un ingreso gravado para el aportante y estarán sometidos a retención en la fuente por parte de la respectiva sociedad administradora, si el retiro del aporte o rendimiento, o el pago de la pensión, se produce sin el cumplimiento del siguiente requisito de permanencia:

“Que los aportes, rendimientos o pensiones, sean pagados con cargo a aportes que hayan permanecido por un período mínimo de cinco (5) años, en los fondos o seguros enumerados en el inciso anterior del presente artículo, salvo en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión, debidamente certificada de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social.

“Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen los ahorros en los fondos o seguros de que trata este artículo, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que éstos sean retirados sin el cumplimiento del requisito de permanencia antes señalado.

“Los aportes a título de cesantía, realizados por los partícipes independientes, serán deducibles de la renta hasta la suma de quince millones novecientos mil pesos (\$15.900.000), sin que excedan de un doceavo del ingreso gravable del respectivo año.

“PARAGRAFO 1o. Los pagos de pensiones podrán tener las modalidades de renta vitalicia inmediata, retiro programado, retiro programado con renta vitalicia diferida, o cualquiera otra modalidad que apruebe la Superintendencia Bancaria; no obstante, los afiliados podrán, sin pensionarse, retirar total o parcialmente los aportes y rendimientos. Las pensiones que se paguen en cumplimiento del requisito de permanencia señalado en el presente artículo y los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan dicho requisito de permanencia, estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios.

“PARAGRAFO 2o. Constituye renta líquida para el empleador, la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables, como deducción de la renta bruta por aportes voluntarios de éste a fondos de pensiones, así como los rendimientos que se hayan obtenido, cuando no haya lugar al pago de pensiones a cargo de dichos fondos y se restituyan los recursos al empleador”

En principio, de la simple lectura del artículo 126-1 del E.T., se podría afirmar que todo aporte que efectúen los empleadores a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías, son deducibles en el periodo en que se realicen.

Sin embargo, debe advertirse que este artículo dispone el tratamiento fiscal de los aportes que se efectúen a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, regula la deducibilidad de los aportes y la

retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta tanto de los aportes obligatorios como de los voluntarios; además, ha sido objeto de reglamentación, como lo expresó el demandante.

En efecto, el Decreto 163 de 1997, en el párrafo del artículo 14, condicionó la deducibilidad de los aportes que efectúen los empleadores a los fondos de que trata el Decreto 2513 de 1987, a la circunstancia de que le sean abonados en cuenta al trabajador, al cumplir determinados requisitos.

Esta condición fue objeto de demanda en acción de nulidad, sustentada en que la norma superior autoriza la deducción sin condiciones y esta Corporación la encontró ajustada a derecho⁴⁰, contra lo afirmado por la apelante quien sostiene que era ilegal.

No obstante, como él mismo lo indicó, el Decreto fue derogado expresamente por el artículo 24 del Decreto 841 de 1998 que reglamentó parcialmente el Estatuto Tributario y la Ley 100 de 1993 en los aspectos tributarios relacionados con el Sistema General de Seguridad, norma que en el artículo 14, estableció:

“ARTICULO 14. APORTES VOLUNTARIOS DEL TRABAJADOR Y EL EMPLEADOR. El monto de los aportes voluntarios que hagan el trabajador, el partícipe independiente, o el empleador, a los fondos de pensiones de que trata la Ley 100 de 1993, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, no hará parte de la base para aplicar la retención en la fuente y será considerado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional hasta la suma que adicionada al valor de los aportes obligatorios a cargo del trabajador o el partícipe independiente, no exceda del veinte por ciento (20%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso.

“El monto de los aportes voluntarios del empleador, que adicionado al monto de los aportes obligatorios y voluntarios del trabajador exceda del 20% del ingreso laboral, estará sujeto a las normas generales aplicables a los ingresos gravables del trabajador y en consecuencia, hará parte de la base para aplicar la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.

“PARAGRAFO. Los aportes que realice el empleador a los fondos de pensiones de que trata la Ley 100 de 1993, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, serán deducibles para éste en el mismo período gravable en que se realicen (subraya fuera de texto).

“Constituye renta líquida para el empleador, la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios períodos gravables como deducción de la renta bruta por aportes voluntarios de éste a los fondos de pensiones, así como los rendimientos que haya obtenido, cuando no haya lugar al pago de pensiones a cargo de dichos fondos con dichas cantidades y se restituyan los recursos al empleador.”

El artículo 126-1 ib hace referencia a los aportes voluntarios del empleador a los fondos de pensiones, los cuales, según el reglamentario, son los fondos de pensiones de que trata la Ley 100 de 1993, a los fondos

de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general.

Al respecto, el artículo 168 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (D. 663/93) señala que un **fondo de pensiones** está constituido por *“el conjunto de bienes resultantes de los aportes de los partícipes y patrocinadores del mismo y sus rendimientos, para cumplir uno o varios planes de pensiones de jubilación e invalidez”*⁴¹.

El mismo ordenamiento define el **Plan de Pensiones** como el *“acuerdo por el cual se establece la obligación de contribuir a un fondo de pensiones de jubilación e invalidez y el derecho de las personas, a cuyo favor se celebra, de percibir una prestación en la forma prevista por este estatuto”*⁴²; y agrega *“Las prestaciones establecidas en un plan de pensiones de jubilación e invalidez podrán consistir en el pago de un capital o de una renta temporal o vitalicia por causa de vejez, invalidez, viudez u orfandad”*⁴³.

Además, preceptúa que tales planes pueden ser:

a. De prestación definida: Aquellos en los cuales se define como objeto la cuantía de las prestaciones a percibir por los beneficiarios;

b. De contribución definida: Aquellos en los cuales se define como objeto la cuantía de los aportes de las patrocinadoras y, en su caso, de los partícipes en el plan, y

c. Mixtos: Aquellos cuyo objeto es simultáneamente la cuantía de las prestaciones y de los aportes.

Los planes de pensiones de jubilación e invalidez pueden ser también:

a. Abiertos: Aquellos a los cuales puede vincularse como partícipe cualquier persona natural que manifieste su voluntad de adherir al plan, o

b. Institucionales: Aquellos de los cuales sólo pueden ser partícipes los trabajadores o los miembros de las entidades que los patrocinen.

Conforme a la normativa citada, los aportes voluntarios de los empleadores a los **fondos de pensiones** se entiende que se efectúan en cumplimiento del acuerdo celebrado con el fin de garantizar el pago de un capital o de una renta temporal o vitalicia por causa de vejez, invalidez, viudez u orfandad, a las personas en cuyo favor se suscribió.

Así, efectuado por parte del empleador un aporte voluntario en virtud del plan de pensiones que haya celebrado, se entiende que debe tener la información correspondiente a los partícipes o beneficiarios a quienes debe abonarse, pues, conforme al inciso 3 del artículo 126-1 ib., es considerado como ingreso no

⁴⁰ Sentencia del 14 de agosto de 1998, Exp.8527, M.P. Delio Gómez Leyva.

⁴¹ Art. 2°, D. 2513/87.

⁴² Art. 1° ib.

constitutivo de renta y ganancia ocasional, hasta el porcentaje allí previsto y sujeto al requisito de permanencia señalado en la ley; mientras que el empleador o patrocinador que lo pagó obtiene el derecho a su deducibilidad.

En el caso, la contribuyente consignó a favor del Fondo de Pensiones Colseguros S.A., aportes por un total de \$1.000.000.000, según los comprobantes de egreso 0014255 de 22 de diciembre de 2003 y 0014263 del 28 de diciembre de 2003, sin que exista elemento de prueba que acredite que cumplió los requisitos del artículo 126-1 del Estatuto Tributario.

En efecto, el valor pagado por la contribuyente al Fondo de Pensiones Colseguros S.A. no encaja en la previsión de la norma que hace viable el beneficio, porque si bien es un “aporte voluntario” de la contribuyente, no se demuestra que tenga el carácter de contribución “del empleador” para cumplir uno o varios **planes de pensiones de jubilación e invalidez**, que da derecho a las personas, en cuyo favor se haya celebrado de percibir una prestación en la forma prevista en la ley, que puede consistir en el pago de un capital o de una renta temporal o vitalicia por causa de vejez, invalidez, viudez u orfandad.

Carácter que se podía acreditar con la identificación de los partícipes a favor de quienes consignó dichos aportes y demás requisitos previstos en la ley, por tal razón no se encuentra demostrada la procedencia de la deducción en los términos del artículo 126-1 del E.T.

En cuanto a la deducibilidad de los aportes a cargo del empleador⁴⁴, se ha entendido que, *“se sigue la regla prevista en el Estatuto Tributario que admite la depuración de la renta con la deducción de las erogaciones y gastos realizados en el año o período gravable, en tanto sean necesarios, proporcionados y tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta y se satisfaga el cumplimiento de exigencias como la práctica de la retención en la fuente. La realización de las deducciones en general está ligada al concepto de período fiscal y deben solicitarse en el período en que se causen contablemente, aun cuando no se haya realizado el pago”*⁴⁵.

Dado que, frente al pago en cuestión, no se acreditó que tenga relación de causalidad con la actividad generadora de renta, que sea necesario y proporcional a la renta del periodo, no hay lugar a acceder a la pretensión.

En cuanto a los argumentos, según los cuales no son aplicables las normas de la ley 100 de 1993 y el decreto 692 de 1994, se advierte que el Decreto reglamentario 841 de 1998, en el párrafo expresamente hace referencia a la deducción de los aportes que realice el empleador a los fondos de

⁴³ Art. 9° ib

⁴⁴ Sentencia del 14 de agosto de 1998, Exp.8527, M.P. Delio Gómez Leyva.

⁴⁵ Sentencia del 14 de agosto de 1998, Exp.8527, M.P. Delio Gómez Leyva.

pensiones de que trata la Ley 100 de 1993, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general.

Finalmente, en cuanto a la afirmación del demandante de haber retirado del Fondo de Pensiones los aportes mencionados en el 2004 y que los llevó como ingreso gravado en ese periodo, teniendo en cuenta que se trata de hechos que no son objeto de este proceso en el que se discuten actos de determinación de la renta del 2003, no hay lugar a pronunciamiento alguno.

Conforme a las consideraciones precedentes, se dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandante, en cuanto a las deducciones por pesas y medidas, sobretasa bomberil y estampilla pro-hospital universitario; en consecuencia, se revocará la decisión de primera instancia y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados que desconocían tales deducciones y, a título de restablecimiento del derecho, se determinará el impuesto de renta y complementarios del 2003, de la sociedad AEROSUCRE S.A.

Se practica nueva liquidación que refleja las decisiones aquí adoptadas, así:

AEROSUCRE S.A.
Impuesto de renta y complementarios
2003

Concepto	Renglón	Privada	LOR	Determinada
Total Ingresos Netos	66	39.138.518.000	39.138.518.000	39.138.518.000
Costo de venta	70	33.287.170.000	33.287.159.000	33.287.159.000
Otros costos	71	380.065.000	380.065.000	380.065.000
Total Costos	72	33.667.235.000	33.667.224.000	33.667.224.000
Gastos operacionales de administración	73	3.221.257.000	2.221.257.000	2.221.257.000
Gastos operacionales de venta	74	26.179.000	26.179.000	26.179.000
Deducción impuestos pagados	75	153.001.000	143.479.000	152.368.000
Pérdida por exposición a la inflación	76	133.197.000	133.197.000	133.197.000
Otras deducciones	77	917.275.000	597.275.000	597.275.000
Total Deducciones	78	4.450.909.000	3.121.387.000	3.130.276.000
Renta líquida del ejercicio	79	1.020.374.000	2.349.907.000	2.341.018.000
Renta líquida	82	1.020.374.000	2.349.907.000	2.341.018.000
Renta líquida gravable	86	1.020.374.000	2.349.907.000	2.341.018.000
Impuesto sobre la renta gravable	88	357.131.000	822.468.000	819.356.000
Descuentos tributarios	89	160.797.000	160.797.000	160.797.000
Impuesto neto de renta	90	196.334.000	661.671.000	658.559.000

Total impuesto a cargo	93	196.334.000	661.671.000	658.559.000
Total retenciones en la fuente	96	210.138.000	210.138.000	210.138.000
Saldo a favor año 2002	97	99.886.000	99.886.000	99.886.000
Sobretasa impuesto de renta 2003	100	19.633.000	66.167.000	65.856.000
Anticipo sobretasa imporenta 2003	101	9.655.000	9.655.000	9.655.000
Anticipo sobretasa 2004	102	9.463.000	9.463.000	9.463.000
Sanciones	103	3.112.000	3.112.000	3.112.000
Total saldo a pagar	104	0	420.734.000	417.311.000
O Total saldo a favor	105	91.137.000	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:

Revócase la sentencia del 10 de junio de 2009 del Tribunal Administrativo del Atlántico, objeto de apelación.

En su lugar, se dispone:

1. Declárase no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.
2. Declárase la nulidad parcial de la **Liquidación Oficial de Revisión N°020642007000049 del 9 de abril de 2007** y de la **Resolución N°020662008000003 del 26 de febrero de 2008** por medio de las cuales la Administración de Impuestos Nacionales Local de Barranquilla modificó la declaración de renta y complementarios de la demandante por el 2003.
3. En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto de renta y complementarios del 2003 de la sociedad AEROSUCRE S.A., la inserta en la parte parte motiva.

Reconócese personería al doctor Antonio Moyano Salamanca, como apoderado de la demandada, en los términos y para los efectos del memorial que obra en el folio 49 del cuaderno del recurso.

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

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

(Fdo.) MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, Presidente, HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS, WILLIAM GIRALDO GIRALDO, CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ.