



DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Renta exenta / DEDUCCIÓN POR GASTOS DE TIQUETES AÉREOS Y ALOJAMIENTO DE PRESTADORES DE SERVICIOS- Procedencia / EXPENSAS NECESARIAS – Alcance / DEDUCCIÓN POR ARRENDAMIENTO DE VEHÍCULOS – Procedencia

El artículo 2 de la Ley 608 de 2000 estableció la exención en renta tanto para empresas preexistentes al 25 de enero de 1999, como para nuevas empresas constituidas y localizadas físicamente en el Municipio de Armenia, entre otros del Departamento del Quindío, a partir de esa fecha y hasta el 31 de diciembre de 2005; cuyo objeto social principal fuere el desarrollo de actividades agrícolas, ganaderas, **comerciales, industriales** y otras más, respecto de las utilidades obtenidas en tales territorios municipales afectados por el sismo, y en desarrollo de las actividades mencionadas. La exención operó por un término de diez años a partir de la instalación de las nuevas empresas en la zona afectada y conforme a porcentajes expresamente previstos en la ley (*art. 3 íb*). Esta ley fue reglamentada por el Decreto 2668 de 2000, cuyo artículo 3 se refirió específicamente a las empresas beneficiarias dedicadas al comercio de bienes, mediante establecimientos de comercio, previendo que para ellas la exención sólo recaía respecto de las rentas relativas a ingresos generados por la comercialización de bienes producidos en la zona afectada, a condición de que cumplieran los requisitos generales de su tipo empresarial nuevo o preexistente y los especiales que enlista dicha norma. De acuerdo con la misma norma reglamentaria, los establecimientos comerciales deben contar con la infraestructura física y operativa necesaria para el almacenamiento y comercialización de los productos, y sólo pueden enajenar los bienes que le hayan ingresado física y contablemente, sin que los resultantes de procesos de ensamble o actividades intermedias de la producción puedan considerarse como producidos en la zona. Los proveedores de los bienes efectivamente producidos en la zona deben expedir al establecimiento, un certificado suscrito por el representante legal y el revisor fiscal o el contador, en el que conste la producción de los bienes vendidos en la zona afectada, y el establecimiento comercial debe conservarlo durante los cinco años siguientes a la expedición o recibo de aquél. Asimismo, el artículo 9 de la reglamentación describió el aspecto espacial del objeto social condicionante de la exención en renta, disponiendo que para determinarla se incluye el cómputo de ingresos obtenidos en desarrollo del mismo y provenientes de la **producción dentro de la zona, la venta y entrega material de los bienes dentro o fuera de la zona afectada** (*tratándose*



de actividades de producción de bienes) y de la **comercialización de bienes producidos en la misma zona** (para actividades comerciales). En cualquier caso, las operaciones de producción y venta de bienes y las actividades comerciales en la zona, deben tener registro contable separado respecto de los ingresos relativos a rentas gravables. La “producción” corresponde a la incorporación de uno o varios procesos de transformación sustancial a las materias primas utilizadas en el desarrollo de las actividades que dan derecho a la exención, y que las dota de una nueva individualidad caracterizada por clasificarse en una subpartida arancelaria diferente a la de los materiales utilizados; así como al proceso de maquila, de acuerdo con la regulación del Ministerio de Comercio Exterior, siempre que confiera esa nueva individualidad (art. 10 íb. Para el caso concreto se observa que BIOPLAST S. A. es una empresa constituida el 19 de diciembre de 2002, domiciliada en el municipio de Armenia y matriculada e inscrita en el registro mercantil de la Cámara de Comercio de dicho municipio, con el objeto social de “A. montaje y explotación de instalaciones industriales y comerciales para el **procesamiento y 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 la industria del transporte, especialmente las relacionadas con el transporte automotor de carga.”, y la actividad principal es la fabricación de muebles, partes, piezas (autopartes) y accesorios (lujos) para vehículos automotores, la cual, a su vez, se encuentra corroborada por el Registro Único Tributario de la contribuyente, en el que se anota que su actividad económica principal es la del código 3430, correspondiente a la referida fabricación, de acuerdo con la Resolución 432 de 2008 (por la cual se establece la clasificación de actividades económicas) vigente para 2010. Se trata entonces de una empresa que cumple las condiciones de ubicación, constitución y objeto social para la exención prevista en el artículo 2 de la Ley 688 de 2000, por cuenta del ejercicio de la actividad industrial de “fabricación” que, desde el punto de vista semántico, corresponde a la producción, elaboración o construcción material de un objeto a partir de la combinación de los elementos que lo componen y consiguiente transformación de su materia prima por medios mecánicos. Sobre ese aspecto sustantivo, no hay ninguna discusión. El debate jurídico de la alzada se plantea respecto de los **ingresos por venta de partes, piezas y accesorios** incluidos en la base de la renta exenta declarada, y respecto de los cuales la contribuyente precisó que se trataba de partes comercializadas en Armenia y que generalmente eran las mismas que compraba para el proceso industrial de producción de las sillas



en la planta de dicho municipio, como producto principal de la compañía (fls. 487 a 499). (...) Acorde con el artículo 107 del ET, *“las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, son deducibles siempre que tengan relación de causalidad con esa actividad y sean necesarias y proporcionadas respecto de la misma. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad”*. Así, se ha dicho que las expensas necesarias corresponden a gastos indispensables en la actividad productora de renta, de manera que esta no podría obtenerse sin ellos; por lo que se excluyen los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. A su vez, la relación de causalidad atañe al nexo existente entre el gasto y la renta obtenida que no podría producirse sin el gasto, y la proporcionalidad indica que el gasto debe ser razonable y relacionarse con el beneficio que pueda generar. En materia de reconocimiento de viáticos y acorde con el significado de dicho vocablo, en cuanto a lo requerido para hacer un viaje y, por tanto, de los gastos en que incurre el trabajador para cumplir sus funciones fuera de la sede habitual, el criterio de la Sala ha sido reiterado en cuanto a que ese tipo de emolumentos sólo se predicen de relaciones laborales surgidas con vínculos de subordinación y dependencia, en las cuales los viáticos permanentes constituyen salario en la parte dedicada a suministrar al trabajador manutención y alojamiento, no así en la que proporciona medios de transporte o gastos de representación. Los viáticos accidentales no constituyen salario en ningún caso. En ese sentido, se ha precisado que los viáticos pagados a personas carentes de esos vínculos de subordinación y dependencia no son deducibles y que en la prestación de servicios independientes en los que no existe relación laboral, el contratista recibe como contraprestación una remuneración que bien puede corresponder al concepto de honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado, de modo que los gastos de transporte para desplazarse a diversos lugares corren por su cuenta y no pueden calificarse como viáticos porque, se insiste, estos aluden a una relación laboral.

En el presente caso, los actos acusados detallan la falencia probatoria a la que alude la DIAN, a partir de la inexistencia de contratos que determinaran la periodicidad de la renta, el valor, condiciones y limitaciones de los mismos, como tampoco facturas periódicas que permitieran establecer la propiedad del bien arrendado, puesto que el representante legal suplente de la empresa demandante



(Alfonso García Higuera) figura como representante legal y socio de la empresa arrendadora, y esa condición de socio también la tiene el representante legal principal de la demandante. Si bien entre los contratos aportados solo el del vehículo Mazda RCQ501 evidencia la vigencia del arrendamiento durante parte del año fiscalizado (2010), la Sala entiende que en virtud de las cláusulas de prórroga contractual, cuya aplicación no fue desvirtuada por la DIAN, los vehículos Hyundai CDL666 y Grand Vitara DVZ577 se encontraban arrendados en ese año. (...) No obstante, ante los cuestionamientos que fundamentaron el rechazo de la deducción, los conceptos y valores de dicha cuenta deben ser valorados integralmente con los demás documentos pertinentes para mitigar las dudas advertidas por el ente fiscal y dotar de certeza al gasto que se pretende deducir. (...) Aplicando la cláusula de incremento anual de los cánones de arrendamiento pactados (5% al vencimiento del término de vigencia), el valor del arriendo acordado el 5 de julio de 2007 para el vehículo Hyundai CDL666, con el respectivo aumento porcentual para los meses de enero y marzo de 2010, sería de \$2.902.054, sin embargo, las facturas 352 y 385 lo reportan por \$2.968.611; y para el vehículo Susuki Grand Vitara DBZ577 con dicho aumento para los mismos meses, sería de \$1.522.500, pero las facturas mencionadas lo reportan por \$1.450.000, como si el canon no se hubiera incrementado. Sin embargo, como la DIAN no reparó en los detalles anteriores y ya que el precedente judicial inicialmente citado concluyó la procedencia sustantiva de la deducción por el arrendamiento de los vehículos *in examine*, la Sala limitará la aceptación de la misma hasta la concurrencia de las facturas aportadas por \$15.083.289.32, sumatoria total de los valores facturados y efectivamente comprobados. Por lo demás, la discusión sobre la deducción de los pagos hechos por el arrendamiento del vehículo Aveo BIM039, deviene extemporánea en la alzada y, por lo mismo, ajena al análisis de esta instancia, por corresponder a un punto no planteado en la demanda y que tampoco fue analizado por la liquidación oficial de revisión, según las anotaciones de su anexo explicativo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 107

SANCIÓN POR INEXACTITUD – Configuración. Reiteración Jurisprudencial / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA – Aplicación /



Sin perjuicio de la procedencia de la sanción impuesta por inexactitud, en tanto que, según quedó establecido, la actora registró deducciones improcedentes y datos incorrectos en la declaración de renta de 2010, de los que se derivó un menor impuesto a cargo y la inexistencia de saldo a pagar, la Sala recalculará el valor de aquella en aplicación del principio de favorabilidad, al amparo del artículo 29 de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 [par. 5] que, al modificar el artículo 640 del Estatuto Tributario, disminuyó la tarifa de la sanción del 160% al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o el saldo a favor determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente. En consecuencia, la Sala revocará la sentencia denegatoria apelada para, en su lugar, anular parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, modificar la liquidación oficial del impuesto de renta a cargo de la demandante por el año gravable 2010, para aceptar \$15.083.289.32 como deducción de gastos por arrendamiento de vehículos y recalcular la sanción por inexactitud liquidada a la tarifa del 100%, por principio de favorabilidad.

FUENTE FORMAL: LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de pruebas de su causación

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CGP) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA



Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dieciséis (16) de julio de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 63001-23-33-000-2014-00220-01(22080)

Actor: BIOPLAST S. A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 17 de julio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, que en la parte resolutive dispuso:

“PRIMERO: DENIÉGUENSE las pretensiones de la demanda, por lo atrás expuesto.

SEGUNDO: Condenar en costas a la parte accionante (...).”

ANTECEDENTES

BIOPLAST S. A. es una empresa constituida y domiciliada en el municipio de Armenia, para la fabricación de partes, piezas (autopartes) y accesorios (lujos) para vehículos automotores¹.

El 18 de abril de 2011, presentó declaración de renta por el año gravable 2010, respecto de la cual la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Armenia expidió el Requerimiento Especial 012382012900001 del 2 de mayo de 2012², que propuso reducir el valor de la renta exenta declarada en el marco de Ley Quimbaya, previa exclusión de algunos ingresos y deducciones tomados para

¹ Fls. 2 a 5, c. 1

² Fls. 125 a 152, c. 1



calcular la renta líquida en la que se basó; así como incrementar el saldo a pagar por impuesto, imponer sanción por inexactitud, aumentar el total saldo a pagar y desconocer el saldo a favor³.

Con ocasión de la respuesta a dicho requerimiento especial, la contribuyente presentó declaración de corrección el 13 de diciembre de 2012⁴, en la que liquidó \$484.328.000 por concepto de renta exenta, \$46.517.000 como impuesto a cargo por operaciones gravadas, \$2.646.000 por sanciones, \$0 de saldo total a pagar y \$39.528.000 de saldo a favor.

Por Liquidación Oficial de Revisión 012412013000037 del 7 de junio de 2013, la Jefe de la División de Gestión de Liquidación redujo la renta exenta declarada a \$400.137.000, aumentó el impuesto a cargo por operaciones gravadas a \$110.088.000, impuso sanción por inexactitud de \$104.360.000, incrementó el total de saldo a pagar a \$125.757.000 y determinó en \$0 el saldo a favor⁵.

Tal decisión fue confirmada mediante Resolución 012012014000003 del 23 de mayo de 2014, en sede del recurso de reconsideración que interpuso la demandante⁶.

DEMANDA

BIOPLAST S. A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, solicitó⁷:

“PRIMERO: Declarar la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 012012014000003 de fecha 23 de mayo de 2014, emanada de la Jefatura del Grupo Interno de Trabajo de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Armenia que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en la vía

³ Tal desconocimiento condujo a que dicho saldo se declarara improcedente provisionalmente, por Auto del 16 de febrero de 2012, Fls. 198, c. 1.

⁴ Fls. 163 a 175 y 196, c. 1

⁵ Fls. 199 a 223, c. 1

⁶ Fls. 225 a 232 y 252 a 263, c. 1

⁷ Fl. 79, c. 1



gubernativa y confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 012412013000037 de fecha 07 de junio de 2013, mediante la cual la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Armenia, modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por BIOPLAST S. A. por el año gravable 2010.

SEGUNDO: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 012412013000037 de fecha 07 de junio de 2013 emanada de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Armenia modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por Bioplast S. A. por el año gravable 2010.

TERCERO: Que, como consecuencia de la anterior declaración, se restablezca en su derecho a BIOPLAST S. A., declarando en firme la declaración de corrección de renta 2010 presentada con sticker No. 91000160457696 el 13 de diciembre de 2012.

CUARTO: que se condene en costas a la parte demandada.”

Invocó como normas violadas los artículos 25, 29 y 363 de la Constitución Política; 6, 26, 107, 683, 703, 742 a 745, 749, 772 a 774 y 777 del Estatuto Tributario; 1501, 1602, 1618 y 2067 del Código Civil; 100 y 117 del Código de Comercio; 2 y 5 de la Ley 608 de 2000, 5 del Decreto Reglamentario 3750 de 1986; y 2, 3, 9 y 10 del Decreto Reglamentario 2668 de 2000⁸. El concepto de violación se sintetiza así:

Precisó que BIOPLAST se encuentra ubicada en la zona señalada en el artículo 1 de la Ley 608 de 2000; que su objeto social es la fabricación de sillas para vehículos automotores de transporte público; que, ocasionalmente, vende partes, piezas o accesorios de los mismos, con o sin procesos de transformación; y que los actos demandados pretendieron cambiar el objeto social industrial de dicha empresa, por uno de tipo comercial.

Explicó que el valor de la renta exenta declarada (\$484.328.000) se liquidó sobre los ingresos brutos de \$4.070.892.896 derivados de las actividades de fabricación, de la comercialización de partes adquiridas a empresas ubicadas en la zona y de las ventas de las partes a las que realizó procesos de transformación, más la diferencia

⁸ Fls. 81 a 87, c. 1



en cambio proveniente de exportaciones aceptada por la liquidación oficial de revisión.

Estimó que el Decreto 2668 de 2000 sólo puede aplicarse a empresas cuya actividad económica principal corresponda al comercio de bienes mediante establecimientos de comercio, y no a empresas dedicadas a la fabricación, como BIOPLAST.

Precisó que las mercancías compradas a proveedores situados fuera de la región y comercializadas, sin ingresar al proceso de producción, sólo ascendieron a \$25.055.396, lo cual propició la corrección de la declaración presentada. Tal hecho fue certificado por el revisor fiscal de la demandante, pero la Administración, en lugar de tener en cuenta esa prueba, exigió facturas de compras de proveedores ubicados en la zona afectada, no obstante que el rechazo recae sobre productos adquiridos y transformados en el proceso de producción de la actora.

Dijo que la Administración tampoco tuvo en cuenta que en los ingresos por comercialización se incluyeron \$66.081.196 correspondientes a productos adquiridos para transformación, y que igualmente desconoció que los ingresos de \$2.815.374 provenientes de la comercialización de partes producidas en la región, porque se habían comprado a una empresa localizada en el municipio de la Tebaida (*Plásticos Fénix*), de modo que unos y otros ingresos debían formar parte de la base de cálculo de renta exenta.

Manifestó que los gastos de viaje de asesores comerciales contratados por prestación de servicios eran deducibles, porque en virtud de la autonomía de la voluntad y de la libertad de formas para ese tipo de contratos, las partes podían pactar que dichos gastos ordinarios corrieran a cargo de la demandante, máxime al necesitarse para comercializar los productos fabricados por BIOPLAST fuera del



domicilio social, en cuanto tal empresa no cuenta con vendedores de planta. Como gastos de la empresa, no constituyen un ingreso para el prestador.

Destacó la procedencia de la deducción por arrendamiento de vehículos usados para el desplazamiento del gerente con fines de relaciones públicas (*inicialmente Hyundai CDL666 y posteriormente Mazda RCQ501*), para la entrega de pedidos de partes comercializadas y para el transporte de materias primas (*Grand Vitara 2.0 4X2*).

Sostuvo que la liquidación oficial del impuesto de renta de la actora violó el espíritu de justicia y la debida distribución de las cargas públicas; y que a las pruebas aportadas no se les dio el valor probatorio que establecen las disposiciones legales, violando el derecho de defensa y el debido proceso, porque se desconocieron hechos debidamente demostrados con pruebas contables.

Indicó que la sanción por inexactitud carecía de fundamento legal, porque la renta exenta y las deducciones rechazadas eran procedentes.

OPOSICIÓN

La DIAN, a través de apoderado y previa alusión a las pruebas documentales que integran la actuación administrativa, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁹:

Afirmó no haber pretendido cambiar el objeto social de la empresa investigada, sólo se desconoció la renta exenta respecto del ingreso proveniente de la

⁹ Fls. 104 a 114, c. 1



comercialización de productos adquiridos de proveedores domiciliados en municipios ajenos a la zona afectada por el sismo del 25 de enero de 1999, y de la venta de productos adquiridos con exclusivos fines de comercialización, independientemente de que los suministraran proveedores ubicados en la zona (*Tebaida*).

Señaló que para el año 2010 (*el sexto año siguiente a la instalación de la contribuyente en la zona afectada*), la demandante tenía derecho a la exención del 80% de la renta líquida y su actividad económica principal comprendía la fabricación de partes, piezas y accesorios para vehículos automotores y sus motores, de modo que los ingresos base para determinar la renta exenta provenían de la venta de los productos fabricados, calculados en \$3.930.375.483, más la diferencia en cambio de \$88.137.374, parte aceptada de los ingresos brutos no operacionales declarados por \$122.117.000. El valor restante de dichos ingresos (\$33.979.500) corresponde a operaciones ajenas a la actividad principal de la demandante y, por tanto, no exentas.

Dijo que la exención sólo beneficia a los ingresos obtenidos en desarrollo de la actividad económica principal con el lleno de los requisitos (*\$4.018.512.857 sumatoria de la venta de productos fabricados y la diferencia en cambio*) y que la aplicación del beneficio sobre rentas derivadas de la comercialización de mercancías similares a las fabricadas o de materia prima que no se transforma, debía cumplir los requisitos previstos en el Decreto 2668 de 2000 [3].

Detalló que la actora no aportó facturas de proveedores ubicados en la zona afectada, para probar que las compras por \$66.081.196 correspondían a materia prima involucrada en la producción industrial de Bioplast. La prueba contable debe llevar al pleno convencimiento del hecho que se pretende probar.

Adujo que la autonomía de la voluntad no valida la celebración de contratos sin soportes, que las simples afirmaciones no prueban las relaciones contractuales y que la actora no probó las cláusulas sobre el pago de viáticos de contratistas prestadores de servicios, cuyo valor no es deducible por no provenir de una relación laboral sino de un contrato de prestación de servicios cuyos honorarios, comisiones o servicios deben incluir los posibles gastos de transporte y manutención en la ejecución contractual.



Ratificó el rechazo de los gastos operacionales de administración por \$63.484.862. Señaló que el contrato individual de trabajo celebrado con el gerente de la demandante no enuncia las funciones a su cargo, ni establece el pago de un salario integral que comprenda gastos por tiquetes aéreos, manutención y otros. No se probó que el objeto de los viajes realizados por dicho empleado era la realización de las actividades propias de la empresa, incidentes en la generación de la renta.

Cuestionó la deducción por arrendamiento de vehículos, por carecer de relación de causalidad con la actividad productora de renta, puesto que el gerente puede llegar a usarlos para fines particulares ajenos a la empresa, resaltando que la contribuyente tiene la carga probatoria sobre el gasto constitutivo de deducción.

Afirmó que en la actuación acusada se respetó el debido proceso, sin que el demandante especificara las pruebas eventualmente carentes de valoración probatoria; que la prueba contable fue debidamente analizada y que la sanción por inexactitud es procedente frente a la declaración de deducciones improcedentes que generaron un menor valor a pagar por impuesto.

AUDIENCIA INICIAL

El 5 de mayo de 2015 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁰. En dicha diligencia se advirtió la inexistencia de vicios que invalidaran lo actuado y de excepciones previas o medidas cautelares por resolver.

Asimismo, el litigio se fijó respecto del estudio de legalidad de las decisiones adoptadas por los actos demandados y, concretamente, frente a: *i)* el desconocimiento del ingreso derivado de productos adquiridos por la empresa y posteriormente comercializados; *ii)* la deducibilidad de costos con base en los gastos de viaje, alojamiento y alimentación pactados con el contratista y asumidos por la empresa, y de gastos de arrendamiento de flota y equipo de transporte, de cara a su relación de causalidad con la actividad productora de renta; *iii)* el valor probatorio del certificado de revisor fiscal respecto de las mercancías compradas a

¹⁰ Fls. 814 a 816, c. 2



proveedores fuera de la zona y comercializadas sin proceso industrial; y, iv) la procedencia de la sanción por inexactitud.

Igualmente, se ordenó tener como pruebas las aportadas con la demanda y el escrito de contestación a la misma, así como correr traslado a las partes para alegar de conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Quindío negó las pretensiones de la demanda¹¹, aduciendo que las deducciones rechazadas por los actos demandados no eran procedentes, por las siguientes razones:

Señaló que para el año 2010 la actora ejercía actividades industriales y comerciales, pero no acreditó que los ingresos por ventas hubieran emanado de productores de la zona afectada por la catástrofe sísmológica del año 1999, con certificados sobre la producción de los productos enajenados en algún municipio de dicha zona.

Estimó que las deducciones solicitadas recaen sobre bienes resultantes de actividades intermedias de la producción, no beneficiadas por la Ley Quimbaya, pues no se demostró que los productos comprados a los proveedores externos hubieran sido transformados o intervenidos para su posterior comercialización. El certificado de revisor fiscal relacionado con tal aspecto debía acompañarse de otros documentos pertinentes.

Añadió que en el evento de prestación de servicios independientes sin relación laboral, el contratista recibe honorarios o comisiones y los gastos de transporte en los que incurre corren por su cuenta, sin poderse considerar viáticos.

Indicó que el demandante no probó la necesidad ni la relación de causalidad de los vehículos arrendados con la actividad productora de renta, como tampoco que fueran necesarios para realizarla.

¹¹ Fls. 827 a 845, c. 2



Concluyó la procedencia de la sanción por inexactitud, ante la declaración de valores improcedentes para calcular la renta exenta y de expensas innecesarias con base en las cuales registró costos y deducciones; e impuso a la demandante una condena en costas equivalente al 5% del valor de las pretensiones (\$8.264.259).

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia¹², insistiendo en los argumentos de la demanda en cuanto a que la demandada no valoró las pruebas aportadas para demostrar la procedencia de las partidas rechazadas, y a que el artículo 3 del Decreto 2668 de 2000 no puede aplicársele, por ser una normativa propia de las empresas comercializadoras, máxime cuando el *a quo* confundió el objeto social industrial de fabricación al que se dedica BIOPLAST y por el cual obtuvo ingresos operacionales y no operacionales derivados de la diferencia en cambio, con un objeto comercial.

Reiteró que las partes o piezas¹³ vendidas por \$66.081.196 corresponden a elementos adquiridos e incorporados en el proceso de producción y comercializados con transformación, en cuanto pasaron a formar parte de sillas para vehículos de transporte público con una nueva individualidad. Ello se refleja en la cuenta 4135 de la contabilidad que cuenta con libros oficiales al día y comprobantes internos y externos de soporte.

Aludió a la procedencia de la deducción por \$63.365.822 por gastos de desplazamiento al exterior, necesarios para comercializar los productos fabricados, razonables frente a los ingresos ordinarios por manufactura y que en los contratos de prestación de servicios pueden pactarse a cargo del contratante.

¹² Fls. 849 a 858 c. 2

¹³ Bases para pasamanos izquierda o derecha de silla rígida, pines plásticos de cabeza redonda, marco de silla sencilla, remaches, bastidores tapizados de asientos y espaldar, estructura doble pata, etc.



En el mismo sentido, citó el contrato celebrado entre la demandante y Michael Wolff Delgado, respecto de cuyos gastos la liquidación oficial de revisión señaló que se originaron en un contrato de trabajo.

Insistió en la deducción por gastos de arrendamiento de flota y equipo de transporte sobre vehículos necesarios para la actividad productora de renta, máxime cuando el domicilio de la contribuyente quedaba a las afueras de Armenia, y la empresa realizaba ventas en otras ciudades, que implicaban entregar pedidos y transportar materia prima con especificaciones de peso y volumen. Asimismo, el vehículo Aveo BIM039 respecto del cual se pagaron cánones por concepto de leasing, se destinaba al desplazamiento del representante legal entre la fábrica y el domicilio de los proveedores o sedes de los clientes, para verificar el cumplimiento de requisitos de calidad de los pedidos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**¹⁴, reiteró los argumentos de la demanda y la apelación.

La **demandada**¹⁵, por su parte, insistió en las razones de su escrito de contestación.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de corrección del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante para el año 2010, en cuanto rechazaron ingresos y deducciones incluidos en la

¹⁴ Fls. 900 a 911, c. 2

¹⁵ Fls. 912 a 913, c. 2



liquidación de la renta exenta declarada en virtud del artículo 2 de la Ley 608 de 2000, por la cual se modificaron y adicionaron los Decretos 258 y 350 de 1999, proferidos en desarrollo de la emergencia económica, social y ecológica declarada mediante el Decreto 195 de 1999¹⁶.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer: *i)* si los ingresos por valor de \$66.081.196, provenientes de la comercialización de partes adquiridas a proveedores ubicados fuera de la zona afectada por el sismo del 25 de enero de 1999 en el departamento del Quindío, acceden a la exención en renta establecida en la ley mencionada, de cara a los requisitos probatorios aplicables a la misma, al objeto social de la demandante y al tipo de afectación sobre los bienes comercializados; *ii)* si procede la deducción de \$63.365.822 por gastos de tiquetes aéreos y alojamiento para el personal encargado de comercializar bienes de la empresa fuera de su sede social, en el entendido de que tales gastos se pactaron a cargo de la contratante; y, *iii)* si la deducción de \$44.963.056 por arrendamiento de vehículos, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la contribuyente. Tales problemas jurídicos se analizarán en el siguiente orden:

La exclusión de ingresos por \$66.081.196 de la base de renta exenta

El artículo 2 de la Ley 608 de 2000¹⁷ estableció la exención en renta tanto para empresas preexistentes al 25 de enero de 1999, como para nuevas empresas constituidas y localizadas físicamente en el Municipio de Armenia, entre otros del Departamento del Quindío¹⁸, a partir de esa fecha y hasta el 31 de diciembre de 2005; cuyo objeto social principal fuere el desarrollo de actividades agrícolas, ganaderas, **comerciales, industriales** y otras más¹⁹, respecto de las utilidades

¹⁶ Declaratoria frente a la grave calamidad pública provocada por el terremoto ocurrido el 25 de enero de 1999, en el Departamento del Quindío y por el cual el Decreto 182 del 26 de enero del mismo año declaró la situación como desastre de carácter nacional natural, para así facilitar la atención inmediata a la población afectada y agilizar los procesos de reconstrucción y recuperación de la región.

¹⁷ Con la modificación dispuesta por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000

¹⁸ Buenavista, Calarcá, Circasia, Córdoba, Finlandia, La Tebaida, Montenegro, Pijao, Génova, Salento y Quimbaya. Asimismo, el beneficio se previó para municipios de los departamentos de caldas, Risaralda, Tolima y Valle del Cauca.

¹⁹ Agroindustriales, de construcción, de exportación de bienes corporales muebles producidos en la zona afectada por el sismo del 25 de enero de 1999, mineras que no se relacionen con la exploración o explotación de hidrocarburos, de servicios públicos domiciliarios y actividades complementarias, de servicios turísticos, educativos, de procesamiento de datos, de programas de desarrollo tecnológico aprobados por Colciencias, y de servicios de salud.



obtenidas en tales territorios municipales afectados por el sismo, y en desarrollo de las actividades mencionadas²⁰. La exención operó por un término de diez años a partir de la instalación de las nuevas empresas en la zona afectada y conforme a porcentajes expresamente previstos en la ley (*art. 3 íb*).

Esta ley fue reglamentada por el Decreto 2668 de 2000, cuyo artículo 3 se refirió específicamente a las empresas beneficiarias dedicadas al comercio de bienes, mediante establecimientos de comercio, previendo que para ellas la exención sólo recaía respecto de las rentas relativas a ingresos generados por la comercialización de bienes producidos en la zona afectada, a condición de que cumplieran los requisitos generales de su tipo empresarial nuevo o preexistente²¹ y los especiales que enlista dicha norma²².

De acuerdo con la misma norma reglamentaria, los establecimientos comerciales deben contar con la infraestructura física y operativa necesaria para el almacenamiento y comercialización de los productos, y sólo pueden enajenar los bienes que le hayan ingresado física y contablemente, sin que los resultantes de procesos de ensamble o actividades intermedias de la producción puedan considerarse como producidos en la zona.

Los proveedores de los bienes efectivamente producidos en la zona deben expedir al establecimiento, un certificado suscrito por el representante legal y el revisor fiscal o el contador, en el que conste la producción de los bienes vendidos en la zona afectada, y el establecimiento comercial debe conservarlo durante los cinco años siguientes a la expedición o recibo de aquél²³.

²⁰ Ley 608 de 2000, art. 2, inc. 2: “La exención de que trata este artículo se aplicará a la renta que se obtenga en los municipios afectados por el sismo de que trata el artículo 1º de esta ley, en desarrollo de las actividades mencionadas en el inciso anterior”.

²¹ Para nuevas empresas: efectiva constitución e instalación en los municipios afectados, dentro del periodo que establece la ley (25 de enero de 1999 a 31 de diciembre de 2005) y detentar el objeto social principal igualmente previsto por el legislador. Para empresas preexistentes: ejercicio de la actividad económica organizada antes del 25 de enero de 1999, con el objeto social legalmente previsto y disminución de ingresos reales operacionales, provenientes de la actividad productora de renta en 1999, en un 30% o más.

²² Que se refieran a la enajenación de bienes corporales muebles; que se trate de bienes previa y físicamente ingresados al establecimiento comercial; que la entrega física de los bienes producidos en la zona y comercializados al detal, se realice en la jurisdicción de los municipios de la zona afectada; y que la comercialización de bienes producidos y no producidos en la zona, se lleve en cuentas contables separadas.

²³ Término establecido en el artículo 632 del ET, al cual remite el artículo 3 [par. 3] del Decreto Reglamentario 2668 de 2000



Asimismo, el artículo 9 de la reglamentación describió el aspecto espacial del objeto social condicionante de la exención en renta, disponiendo que para determinarla se incluye el cómputo de ingresos obtenidos en desarrollo del mismo y provenientes de la **producción dentro de la zona, la venta y entrega material de los bienes dentro o fuera de la zona afectada** (*tratándose de actividades de producción de bienes*) y de la **comercialización de bienes producidos en la misma zona** (*para actividades comerciales*).

En cualquier caso, las operaciones de producción y venta de bienes y las actividades comerciales en la zona, deben tener registro contable separado respecto de los ingresos relativos a rentas gravables.

La “producción” corresponde a la incorporación de uno o varios procesos de transformación sustancial a las materias primas utilizadas en el desarrollo de las actividades que dan derecho a la exención, y que las dota de una nueva individualidad caracterizada por clasificarse en una subpartida arancelaria diferente a la de los materiales utilizados; así como al proceso de maquila, de acuerdo con la regulación del Ministerio de Comercio Exterior, siempre que confiera esa nueva individualidad (*art. 10 ib*)²⁴.

Para el caso concreto se observa que BIOPLAST S. A. es una empresa constituida el 19 de diciembre de 2002, domiciliada en el municipio de Armenia y matriculada e inscrita en el registro mercantil de la Cámara de Comercio de dicho municipio, con el objeto social de “*A. montaje y explotación de instalaciones industriales y comerciales para el procesamiento y 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 la industria del transporte, especialmente las relacionadas con el transporte automotor de carga.*”, y la actividad principal es la fabricación de muebles, partes,

²⁴ De acuerdo con ello, el Decreto 2668 de 2000 [10] descartó la noción de “producción” en las manipulaciones destinadas a asegurar la conservación de los productos durante su transporte o almacenamiento, como aireación, refrigeración, adición de sustancias y extracción de partes averiadas; en el desempolvamiento, zarandeo, secado, entresaque, clasificación, selección, lavado, fraccionamiento material, pintado y recortado; en la formación de juegos de productos; el embalaje, envase o reenvase; la división o reunión de bultos; la aplicación de marcas, etiquetas o signos distintivos similares; la mezcla de productos cuando el final no sea esencialmente diferente de los productos mezclados; el sacrificio de animales, salvo que la actividad pertenezca al sector ganadero; la acumulación de cualquiera de tales operaciones; el armado de bicicletas, computadores y electrodomésticos en general; y los servicios intermedios de la producción.



piezas (autopartes) y accesorios (lujos) para vehículos automotores²⁵, la cual, a su vez, se encuentra corroborada por el Registro Único Tributario de la contribuyente²⁶, en el que se anota que su actividad económica principal es la del código 3430, correspondiente a la referida fabricación, de acuerdo con la Resolución 432 de 2008 (por la cual se establece la clasificación de actividades económicas) vigente para 2010²⁷.

Se trata entonces de una empresa que cumple las condiciones de ubicación, constitución y objeto social para la exención prevista en el artículo 2 de la Ley 688 de 2000, por cuenta del ejercicio de la actividad industrial de “fabricación”²⁸ que, desde el punto de vista semántico, corresponde a la producción, elaboración o construcción material de un objeto a partir de la combinación de los elementos que lo componen y consiguiente transformación de su materia prima por medios mecánicos. Sobre ese aspecto sustantivo, no hay ninguna discusión.

El debate jurídico de la alzada se plantea respecto de los **ingresos por venta de partes, piezas y accesorios** incluidos en la base de la renta exenta declarada, y respecto de los cuales la contribuyente precisó que se trataba de partes comercializadas en Armenia y que generalmente eran las mismas que compraba para el proceso industrial de producción de las sillas en la planta de dicho municipio, como producto principal de la compañía (fls. 487 a 499).

Frente a ello y previa consulta del formulario único tributario de los proveedores de la demandante en el año 2010, la demandada advirtió que el 90.9% de ellos no se domiciliaba en la zona de la catástrofe y que, por ende, los productos comercializados no se habían producido dentro de ella ni eran objeto de la exención.

En tal entendido y considerando que de los ingresos mencionados la contribuyente sólo había aceptado una parte²⁹, sin demostrar que los demás provenían de la

²⁵ Certificados de existencia y representación legal del 12 de diciembre de 2012, fls. 176 a 180, c. 1, y el 5 de agosto de 2013, fls. 233 a 236, c. 1.

²⁶ Fls. 242, c. 1

²⁷ Por resolución 139 de 2012, dicha actividad pasó a clasificarse en el código 2930

²⁸ Fls. 118 a 125, c. 2

²⁹ \$25.055.396



producción y comercialización de bienes en la zona afectada, la DIAN rechazó su inclusión en la base de la renta exenta³⁰.

Es de anotar que, sobre ese saldo, la respuesta al requerimiento especial se limitó a indicar que “\$2.815.374. correspondía a ventas de partes compradas a Plásticos Fénix, empresa cuya producción se efectúa en La Tebaida Quindío. Otra parte importante de la suma glosada corresponde a piezas adquiridas para formar parte del proceso de producción y que por error fueron incluidas como exclusivamente comercializadas”. Al tiempo, precisó que su actividad principal no era la comercialización mediante establecimiento de comercio, sino la actividad industrial de fabricación de sillas (fl. 173, c. 1).

Por su parte, el certificado de revisor fiscal adjunto a dicha respuesta (fls. 590-591, c. 1), no aludió a los ingresos por \$66.081.196, derivados de la adquisición de las piezas mencionadas (las compradas para formar parte del proceso de producción), a los que se contrae el reclamo judicial del apelante³¹, ni ofreció información concreta sobre el lugar de producción de tales piezas. Tan solo afirmó que las únicas mercancías compradas a proveedores fuera de la región, y comercializadas sin ingresar al proceso de producción, ascendieron a \$25.055.396, cuya aceptación condujo a presentar la declaración de corrección objeto de modificación oficial.

A su turno, la demandante aportó las distintas cuentas detalladas de los pagos hechos a los proveedores de tales piezas comercializadas (P9999), en cada una de las cuales se citan las facturas de las transacciones realizadas con aquellos, con número, fecha y valor (fls. 488 a 499, c. 1) y sobre el proceso de comercialización informó (fls. 359, 378, c. 1):

*“El proceso de comercialización de la compañía, que se desarrolla dentro de las instalaciones en Armenia, está basado en un **proceso simple de ensamblaje de adición de algunas partes o algunos elementos** para hacer utilizable las mercancías a los clientes que tienen o utilizan nuestro producto industrial silla.*

Un ejemplo:

El producto tubos o pasamanos, hacen parte de una silla

³⁰ Fls. 211 y 257, c. 1

³¹ Tratándose de cifras, el certificado tan sólo aludió al registro contable de los ingresos por diferencia en cambio de 88.137.373.61, originados en exportaciones, y a los ingresos de \$25.055.396, como únicos provenientes de compras a proveedores situados fuera de la región y comercializados sin ingresar al proceso de producción.



- 1.- El cliente solicita esta parte
- 2.- Compramos esta parte al proveedor
- 3.- Posiblemente lo pintamos con anticorrosivo
- 4.- Con esta adicional lo vendemos y facturamos al cliente.

El caso de los bastidores, hacen parte de una silla:

idem:

*Compramos la parte
Le adicionamos un cubrimiento de tela y pines
Así lo vendemos al cliente*

(...)

Las partes que comercializamos en Armenia generalmente son las mismas partes que compramos para el proceso industrial de la silla en la planta de Armenia, que es el producto principal de la compañía". (se resalta)

En este orden, la actividad económica principal de BIOPLAST en la ciudad de Armenia es la fabricación de sillas y de manera concomitante, en el año 2010, compró piezas, partes o accesorios a los distintos proveedores de la cuenta P9999, que luego afectó con la adición de algún elemento o ensamble para darle una nueva presentación y así procedió a venderlos.

Si bien es cierto la actividad de fabricación de sillas como producto final, es de naturaleza industrial³², no lo es menos que la venta de piezas, partes y accesorios para que el respectivo comprador las integre a alguna unidad funcional independiente, concreta la actividad de comercialización en tales fracciones, esencialmente distintas del bien objeto de la fabricación registrada como actividad principal (*sillas para transporte automotor*). En esa medida, los ingresos provenientes de la venta de tales partes específicas diferenciables del todo constitutivo del bien final al cual se asoció la actividad principal certificada por la Cámara de Comercio de Armenia, no pueden tenerse en cuenta para determinar las utilidades exentas, porque éstas sólo pueden computarse sobre los obtenidos en desarrollo de las

³² El artículo 34 de la Ley 14 de 1983, incorporado al artículo 137 del Decreto Ley 1333 de 1986, indicó que, para los efectos de dicha ley, se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.



actividades mencionadas en el artículo 2 de la Ley 608 de 2000, esto es, las del objeto social principal; en consecuencia, no procede el reparo de la apelante.

Además se encuentra que la venta de partes diferenciadas de la unidad completa e integral objeto de la actividad de fabricación, implica que, de acuerdo con el artículo 9 del Decreto 2668 de 2000, los ingresos para determinar las utilidades exentas provengan exclusivamente de la comercialización de los bienes producidos en la zona afectada, a la cual se aplican las reglas del artículo 3 ib.³³.

Acorde con dichas reglas “no se consideran bienes producidos en la zona aquellos que resulten de procesos de **ensamble** o actividades intermedias de la producción” [Art. 3, par. 1] como las que detalló la contribuyente al describir el proceso de comercialización sobre las partes, piezas o accesorios que compró a sus proveedores. Por lo anterior, la demandante tendría que haber aportado pruebas que descartaran la realización de actividades meramente intermedias y/o de ensamble, para que de esa manera los bienes resultantes pudieran considerarse como producidos en su domicilio municipal, más aún ante la imprecisa respuesta al requerimiento especial frente a tal aspecto³⁴, e incluso allegar los certificados de proveedores que trata el parágrafo 2 del artículo 3 reglamentario³⁵, en que conste que los productos enajenados son producidos en alguno de los municipios de la zona de la catástrofe. La mera relación de las cuentas P9999 no satisface esa carga probatoria.

La deducción de \$63.365.822 por gastos de tiquetes aéreos y alojamiento de prestadores de servicios

³³ Ratificando lo dicho, el certificado de existencia y representación legal de la demandante constata que el objeto social incluye “la venta de productos polimerizados distintos a todas las industrias y comercios que lo requieran” y que detenta un establecimiento de comercio, en los términos del artículo 515 del C. de Co., según el cual, “Se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio, y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas, y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales”.

³⁴ Anotó que simplemente eran piezas adquiridas para formar parte del proceso de producción y que, por error, se habían incluido como simplemente comercializadas.

³⁵ **“Parágrafo 2º.** Los proveedores del establecimiento comercial, cuando se trate de bienes producidos en la zona afectada, deberán expedir por cada venta que realicen a éste un certificado suscrito por el representante legal y el revisor fiscal o contador público, si no existe la obligación legal o estatutaria de nombrar revisor fiscal, en el cual conste que los productos enajenados son producidos en alguno de los municipios de la zona de la catástrofe”.



La demandante reclama la deducibilidad de los gastos por viáticos y manutención en los que incurrieron contratistas prestadores de servicios encargados de comercializar los productos de Bioplast en el exterior, dado que dicha empresa se comprometió a asumirlos directamente.

La Administración estima que ese tipo de gastos se entienden comprendidos en el valor de los honorarios pactados a favor de los prestadores de servicios, como trabajadores independientes carentes de una relación laboral, y que constituyen pagos ordinarios por la prestación del servicio.

Al respecto, se allegan los auxiliares de las cuentas 5155 y 5255 - gastos de viaje, y copia de facturas relacionadas con cada una de ellas³⁶.

Acorde con el artículo 107 del ET, *“las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, son deducibles siempre que tengan relación de causalidad con esa actividad y sean necesarias y proporcionadas respecto de la misma. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad”*.

Así, se ha dicho que las expensas necesarias corresponden a gastos indispensables en la actividad productora de renta, de manera que esta no podría obtenerse sin ellos; por lo que se excluyen los gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes³⁷. A su vez, la relación de causalidad atañe al nexo existente entre el gasto y la renta obtenida que no podría producirse sin el gasto, y la proporcionalidad indica que el gasto debe ser razonable y relacionarse con el beneficio que pueda generar.

En materia de reconocimiento de viáticos y acorde con el significado de dicho vocablo, en cuanto a lo requerido para hacer un viaje y, por tanto, de los gastos en que incurre el trabajador para cumplir sus funciones fuera de la sede habitual, el criterio de la Sala ha sido reiterado en cuanto a que ese tipo de emolumentos sólo se predicán de relaciones laborales surgidas con vínculos de subordinación y dependencia, en las cuales los viáticos permanentes constituyen salario en la parte dedicada a suministrar al trabajador manutención y alojamiento, no así en la que

³⁶ Fls. 281 a 292, c. 1 y 303 a 353 c. 2

³⁷ Sentencia del 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Héctor J. Romero Díaz



proporciona medios de transporte o gastos de representación. Los viáticos accidentales no constituyen salario en ningún caso³⁸.

En ese sentido, se ha precisado que los viáticos pagados a personas carentes de esos vínculos de subordinación y dependencia no son deducibles y que en la prestación de servicios independientes en los que no existe relación laboral, el contratista recibe como contraprestación una remuneración que bien puede corresponder al concepto de honorarios, comisiones o servicios, dependiendo de la naturaleza y calificación del servicio prestado, de modo que los gastos de transporte para desplazarse a diversos lugares corren por su cuenta y no pueden calificarse como viáticos porque, se insiste, estos aluden a una relación laboral.

La doctrina sobre la materia señala que los contratos de prestación de servicios recaen sobre obligaciones de hacer en razón de la experiencia, capacitación y formación profesional del prestador, con el cual se acuerdan las respectivas labores profesionales; de modo que el objeto y finalidad contractual lo constituye el ejercicio de esas labores específicas, con total autonomía, independencia y margen de discrecionalidad dentro del plazo fijado y la realización de la labor contratada, según las estipulaciones acordadas, es decir, sin los elementos esenciales de subordinación y dependencia que identifican la relación laboral y sin perjuicio del principio de primacía de la realidad contractual sobre las formas, por cuenta del cual pueden llegar a constituir verdaderos contratos laborales con los derechos y obligaciones que les son propios.

En el contexto del Estado Social de Derecho, esa estructura contractual de los contratos de prestación de servicios opera en el marco de la libertad individual sin más limitaciones que las impuestas por los derechos de los demás y el orden jurídico, formulación del principio de *autonomía de la voluntad privada*, que permite a los contratantes disponer sobre sus intereses con efecto vinculante, para así crear derechos y obligaciones, dentro de los parámetros del orden público y las buenas costumbres³⁹.

³⁸ Sentencia del 12 de marzo de 2012, Exp. 18172, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

³⁹ C-934 de 2013



Desde esa perspectiva, las partes del contrato de prestación de servicios bien pueden pactar que los gastos por tiquetes aéreos para desplazamiento a los lugares en donde debe ejecutarse el servicio contratado, e incluso los de alojamiento y manutención en dichos lugares, los asuma directamente el contratante como erogaciones relacionadas con el desarrollo de su objeto social, que no afectan los honorarios del contratista. En estricto sentido, tal estipulación no contraviene los parámetros jurisprudenciales del principio de autonomía de la voluntad de los contratantes, anteriormente señalados (*se repite, los derechos de los demás, orden público y las buenas costumbres*).

Sin embargo, para que ese tipo de acuerdos interpartes surtan efectos deducibles en renta, es menester que se incluyan en los contratos de prestación de servicios celebrados y que ello se demuestre ante la autoridad judicial; no obstante, en el caso concreto dichos contratos no fueron aportados. Tal omisión en la carga probatoria de la actora, impidió que la autoridad judicial estableciera la certeza, necesidad y causalidad del gasto deducible, puesto que al no tener a su alcance las cláusulas referidas, no pudo corroborar la existencia de las mismas ni valorar su efectividad frente al objeto de cada contrato, a las funciones conexas al mismo y a la forma y condiciones de la prestación convenida.

Por lo demás, la condición contractual del señor Michael Wolff Delgadillo a partir el 1 de julio de 2010, no fue un aspecto planteado en la demanda, de modo que carece de aptitud para enervar el fallo apelado, en tanto escapa a la competencia de análisis en esta instancia, conforme con el artículo 320 del CGP.

Conforme a lo anotado, no prosperaba la deducción.

La deducción de \$44.963.056 por arrendamiento de vehículos

La apelante solicita el reconocimiento de la deducción por arrendamiento de vehículos usados para el desplazamiento del gerente con fines de relaciones públicas (*inicialmente Hyundai CDL666 y posteriormente Mazda RCQ501*), para la entrega de pedidos de partes comercializadas y para el transporte de materias primas (*Grand Vitara 2.0 4X2*). La DIAN en los actos acusados cuestionó la prueba de la deducción



solicitada por concepto de arrendamiento de vehículos y adujo que entre el gasto realizado y la actividad productora de renta no había relación de causalidad.

En sentencia del 18 de julio de 2018, Exp. 21552⁴⁰, proferida en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra los actos que determinaron el impuesto de renta a cargo de la BIOPLAST S.A. para el año 2009, la Sala aceptó la deducción de los vehículos mencionados en el entendido de que se cumplían los requisitos de necesidad y causalidad del gasto con la actividad productora de renta, de cara al objeto social de la actora y conforme al material probatorio allegado al expediente⁴¹, precisándose que la DIAN no alegó inconsistencias con los soportes de los gastos y que la existencia de *“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”*.

En el presente caso, los actos acusados detallan la falencia probatoria a la que alude la DIAN, a partir de la inexistencia de contratos que determinaran la periodicidad de la renta, el valor, condiciones y limitaciones de los mismos, como tampoco facturas periódicas que permitieran establecer la propiedad del bien arrendado, puesto que el representante legal suplente de la empresa demandante (*Alfonso García Higuera*) figura como representante legal y socio de la empresa arrendadora, y esa condición de socio también la tiene el representante legal principal de la demandante.

Para demostrar el arrendamiento de los vehículos mencionados, se aportaron los contratos visibles en los folios 31 a 36 c. 1, en cuyas cláusulas de partes, objeto, canon y vigencia se lee:

⁴⁰ C. P. Dr. Milton Chaves García

⁴¹ Certificado de revisor fiscal sobre ingresos obtenidos por la actividad de venta de sillas, mapa de ubicación de la demandante con listado y ubicación de proveedores en otros municipios, atribuciones del gerente según el certificado de existencia y representación legal de BIOPLAST S. A., específicamente la de ***“comprar bienes y representar a la empresa actora en negocios, con desplazamientos necesarios por largos trayectos y hacia diferentes ciudades con el fin de cumplir el objeto social de la empresa.”***



PARTES	OBJETO	CANON	VIGENCIA
Arrendador: sociedad Inversiones Alfonso García y Asociados S. A. Arrendatario: BIOPLAST S. A.	Alquiler del automotor marca Susuki modelo 2009 , color rojo Grand Vitara, placa DVZ 577 , con uso exclusivo de entrega de pedidos y transporte de materias primas, según especificaciones de peso y volumen del ensamblador.	\$1.450.000 pagaderos por mensualidades anticipadas, previa presentación de factura emitida mediante consignación a la cuenta indicada por el arrendador. Se tiene por acreditado con los recibos de caja emitidos por el arrendador. Al vencimiento del término de vigencia del contrato, el canon se incrementa en el 5%.	12 meses a partir del 23 de febrero de 2009 , prorrogables automática y sucesivamente por periodos iguales a inicialmente pactado, si alguna de las partes no envía comunicación previa y escrita en sentido contrario.
Arrendador: sociedad Inversiones Alfonso García y Asociados S. A. Arrendatario: BIOPLAST S. A.	Alquiler del automotor marca Hyundai modelo 2007 , color azul onix, placa CDL 666 , con uso exclusivo de entrega de entrega de pedidos y transporte de materias primas, según especificaciones de peso y volumen del ensamblador	\$2.632.249 pagaderos por mensualidades anticipadas, previa presentación de factura emitida mediante consignación a la cuenta indicada por el arrendador. Se tiene por acreditado con los recibos de caja emitidos por el arrendador. Al vencimiento del término de vigencia del contrato, el canon se incrementa en el 5%.	12 meses a partir del 5 de julio de 2007 , prorrogables automática y sucesivamente por periodos iguales a inicialmente pactado, si alguna de las partes no envía comunicación previa y escrita en sentido contrario.
Arrendador: sociedad Inversiones Alfonso García y Asociados S. A. Arrendatario: BIOPLAST S. A.	Alquiler del automotor marca Mazda modelo 2010, placa RCQ-501 , con uso exclusivo de entrega de entrega de pedidos y transporte de materias primas, según especificaciones de peso y volumen del ensamblador	\$3.180.000 pagaderos por mensualidades anticipadas, previa presentación de factura emitida mediante consignación a la cuenta indicada por el arrendador. Se tiene por acreditado con los recibos de caja	12 meses a partir del 6 de septiembre de 2010 , prorrogables automática y sucesivamente por periodos iguales a inicialmente pactado, si alguna de las partes no envía comunicación



		emitidos por el arrendador. Al vencimiento del término de vigencia del contrato, el canon se incrementa en el 5%.	previa y escrita en sentido contrario.
--	--	---	--

Si bien entre los contratos aportados solo el del vehículo Mazda RCQ501 evidencia la vigencia del arrendamiento durante parte del año fiscalizado (2010), la Sala entiende que en virtud de las cláusulas de prórroga contractual, cuya aplicación no fue desvirtuada por la DIAN, los vehículos Hyundai CDL666 y Grand Vitara DVZ577 se encontraban arrendados en ese año.

Sin embargo, la demandante no clarificó el valor de los cánones mensuales incrementados respecto de cada contrato celebrado⁴². Lo que hizo fue aportar una hoja detalle de la cuenta 512040 del tercero Inversiones Alfonso García y Cía., con registros de fechas comprendidas entre enero y diciembre de 2010⁴³, referencia, concepto y valores débito totalizados en \$44.963.055.50 (fl. 299, c. 1).

No obstante, ante los cuestionamientos que fundamentaron el rechazo de la deducción, los conceptos y valores de dicha cuenta deben ser valorados integralmente con los demás documentos pertinentes para mitigar las dudas advertidas por el ente fiscal y dotar de certeza al gasto que se pretende deducir.

Con tal cometido se observan las siguientes facturas con el logo superior de Inversiones A. G. y Asociados S. A., Nit. 800.013.984-0, la mención de BIOPLAST S. A. como cliente y el título de factura de venta:

FACTURA	FECHA	DESCRIPCIÓN	VALOR
000000352	13 de enero de 2010	Arriendo vehículo Hyundai Santafé enero 2010	Subtotal de \$2.968.611.10, más IVA y retención en la fuente para un total de \$3.324.844.44

⁴² El 5 de julio de 2007, para el caso del Hyundai CDL666, y del 23 de febrero de 2009, para el caso del vehículo Grand Vitara DVZ577.

⁴³ Dos registros de enero de 2010, dos de febrero, dos de marzo, dos de abril, dos de mayo, uno de junio, uno de julio, uno de agosto, uno de septiembre, dos de octubre, dos de noviembre y dos de diciembre.



000000385	10 de marzo de 2010	ARR Susuki Grand Vitara DBZ 577 Marzo 2010 ARR Hyundai CDL666 Marzo 2010	DBZ 577: \$1.450.000 CDL666: \$2.968.611.00 Subtotal de \$4.418.611.10, más IVA y retención en la fuente para un total de \$4.948.844.44
000000396	10 de junio de 2010	ARR Susuki Grand Vitara DBZ577 junio 2010	Subtotal de \$1.450.000.00, más IVA y retención en la fuente para un total de \$1.624.000.44
00000410	13 de diciembre de 2010	ARR Susuki Grand Vitara DBZ 577 Diciembre 2010 ARRIENDO RCQ501 Mazda CX7 Diciembre 2010	DBZ 577: \$1.450.000 RCQ 501: \$3.180.000 Subtotal de \$4.630.000.00, más IVA y retención en la fuente para un total de \$5.185.600.00

Aplicando la cláusula de incremento anual de los cánones de arrendamiento pactados (5% al vencimiento del término de vigencia), el valor del arriendo acordado el 5 de julio de 2007 para el vehículo Hyundai CDL666, con el respectivo aumento porcentual para los meses de enero y marzo de 2010⁴⁴, sería de \$2.902.054, sin embargo, las facturas 352 y 385 lo reportan por \$2.968.611; y para el vehículo Susuki Grand Vitara DBZ577 con dicho aumento para los mismos meses⁴⁵, sería de \$1.522.500, pero las facturas mencionadas lo reportan por \$1.450.000, como si el canon no se hubiera incrementado.

Sin embargo, como la DIAN no reparó en los detalles anteriores y ya que el precedente judicial inicialmente citado concluyó la procedencia sustantiva de la deducción por el arrendamiento de los vehículos *in examine*, la Sala limitará la aceptación de la misma hasta la concurrencia de las facturas aportadas por \$15.083.289.32, sumatoria total de los valores facturados⁴⁶ y efectivamente comprobados.

⁴⁴ Prórroga del 5 de julio de 2009 al 5 de julio de 2010.

⁴⁵ Prórroga del 23 de febrero de 2010 al 23 de febrero de 2011

⁴⁶ Facturas 000000352, por \$3.324.844.44; 000000385 por \$4.948.844.44; 000000396 por \$1.624.000.44 y, 0000 0410 por \$5.185.600.00.



Por lo demás, la discusión sobre la deducción de los pagos hechos por el arrendamiento del vehículo Aveo BIM039, deviene extemporánea en la alzada y, por lo mismo, ajena al análisis de esta instancia, por corresponder a un punto no planteado en la demanda y que tampoco fue analizado por la liquidación oficial de revisión, según las anotaciones de su anexo explicativo.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁴⁷

Sin perjuicio de la procedencia de la sanción impuesta por inexactitud⁴⁸, en tanto que, según quedó establecido, la actora registró deducciones improcedentes y datos incorrectos en la declaración de renta de 2010, de los que se derivó un menor impuesto a cargo y la inexistencia de saldo a pagar, la Sala recalculará el valor de aquella en aplicación del principio de favorabilidad, al amparo del artículo 29 de la Constitución Política, en concordancia con el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴⁹ [par. 5] que, al modificar el artículo 640 del Estatuto Tributario⁵⁰, disminuyó la tarifa de la sanción del 160% al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o el saldo a favor determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia denegatoria apelada para, en su lugar, anular parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, modificar la liquidación oficial del impuesto de renta a cargo de la demandante por el año gravable 2010, para aceptar \$15.083.289.32 como

⁴⁷ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

⁴⁸ Al tenor de esta norma, constituye inexactitud sancionable, entre otros eventos, la inclusión de deducciones inexistentes y, en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente. Según la norma, la "sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente."

⁴⁹ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

⁵⁰ El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.



deducción de gastos por arrendamiento de vehículos y recalcular la sanción por inexactitud liquidada a la tarifa del 100%, por principio de favorabilidad.

Considerando los conceptos afectados, la liquidación queda como sigue:

CONCEPTO	LIQUIDACION PRIVADA	LIQUIDACION OFICIAL	LIQUIDACION CONSEJO DE ESTADO
TOTAL INGRESOS NETOS	\$ 4.110.762.000	\$ 4.110.762.000	\$ 4.110.762.000
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	\$ 2.589.603.000	\$ 2.589.603.000	\$ 2.589.603.000
OTROS COSTOS (INCL COSTO ACT PEC Y OTROS DIST DE LOS ANT)	\$ 0	\$ 0	\$ 0
TOTAL COSTOS	\$ 2.589.603.000	\$ 2.589.603.000	\$ 2.589.603.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	\$ 202.848.000	\$ 94.400.000	\$ 109.483.289
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$ 540.251.000	\$ 540.251.000	\$ 540.251.000
DEDUCCION INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
OTRAS DEDUC (SERVICIOS PÚBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP, ETC)	\$ 152.772.000	\$ 152.772.000	\$ 152.772.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$ 895.871.000	\$ 787.423.000	\$ 802.506.289
RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 625.288.000	\$ 733.736.000	\$ 718.652.711
RENTA LÍQUIDA	\$ 625.288.000	\$ 733.736.000	\$ 718.652.711
TOTAL RENTAS EXENTAS	\$ 484.328.000	\$ 400.137.000	\$ 400.137.000
RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	\$ 142.960.000	\$ 333.599.000	\$ 318.515.711
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	\$ 46.517.000	\$ 110.088.000	\$ 105.110.185
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$ 0	\$ 0	\$ 0
IMPUESTO NETO DE RENTA	\$ 46.517.000	\$ 110.088.000	\$ 105.110.185
TOTAL IMP A CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$ 46.517.000	\$ 110.088.000	\$ 105.110.185
OTROS CONCEPTOS	\$ 88.961.000	\$ 88.961.000	\$ 88.961.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	\$ 88.961.000	\$ 88.961.000	\$ 88.961.000

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



ANTICIPO PARA EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	\$ 0	\$ 0	\$ 0
SALDO A PAGAR POR IM	\$ 0	\$ 21.397.000	\$ 16.149.185
SANCIONES	\$ 2.646.000	\$ 104.360.000	\$ 58.323.185
TOTAL SALDO A PAGAR	\$ 0	\$ 125.757.000	\$ 74.472.370
TOTAL SALDO A FAVOR	\$ 39.528.000	\$ 0	\$ 0

Liquidación de sanción por inexactitud:

Saldo a favor declarado	\$39.528.000
Saldo a pagar determinado antes de sanción	\$16.149.185
Base para liquidar sanción por inexactitud	\$55.677.185
Tarifa favorable	100%
Sanción por inexactitud	\$55.677.185
Más sanción liquidada en declaración de corrección	\$2.646.000
Total sanciones	\$58.323.185

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁵¹, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

⁵¹ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



1. **REVOCAR** la sentencia del 17 de julio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, por las razones expuestas en esta providencia. En su lugar, se dispone:

ANULAR PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión 012412013000037 del 7 de junio de 2013, expedida por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Administración de Impuestos de Armenia y la Resolución 012012014000003 del 23 de mayo de 2014, proferida por el Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Gestión Jurídica.

A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar a cargo de **BIOPLAST S. A.**, por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, conforme a la liquidación que obra en la parte considerativa de esta sentencia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ