



## **JUZGADO PRIMERO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE MANIZALES**

Manizales, veintitrés (23) de marzo de dos mil veintiuno (2021).

Medio de Control: Nulidad y Restablecimiento del Derecho.  
Radicado proceso: 17001-33-33-001-**2018-00336-00**.  
Demandante: SITECO S.A.S.  
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -  
DIAN-  
Sentencia n°: 25

### **1. ASUNTO**

El Despacho profiere sentencia en el proceso de la referencia, de conformidad con los lineamientos del art. 187 del CPACA, en concordancia con el art. 280 del CGP.

### **2. ANTECEDENTES**

Teniendo en cuenta que en la fijación del litigio se recogen las circunstancias fácticas más relevantes para el proceso, es oportuno transcribirlas, dado que, además, fueron aceptadas por las partes. Así las cosas, los hechos relevantes se presentan así:

1. La Sociedad SITECO S.A.S. tiene como objeto social principal: la fabricación y comercialización de productos industriales, tales como manufactura y ensamble de componentes de madera, metal y plástico.
2. La sociedad demandante presentó, el día 4 de mayo de 2015, declaración del impuesto de renta y complementarios por el año 2014, consignando un saldo a favor de \$134.315.000.
3. El 18 de septiembre de 2015, la sociedad presentó solicitud de devolución del saldo a favor declarado por el año 2014. Y mediante resolución n° 111 060 438 822 59, del 22 de diciembre de 2015, la DIAN le reconoció ese saldo.
4. Posteriormente, la DIAN profirió auto de apertura de investigación de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2014, dentro del programa devoluciones y por ello en auto n° 10 238 2017 0000 53, del 15 de junio de 2017, notificado el 21 del mismo mes y año, la DIAN ordenó la práctica de una inspección tributaria.
5. Como consecuencia del trámite acabado de referenciar se efectuó requerimiento especial n° 10 238 2017 0000 38 del 23 de octubre de 2017, notificado el 26 del mismo mes y año, la DIAN propuso modificación de la declaración del impuesto

sobre la renta del **año gravable 2014**, disminuyendo el saldo a favor de \$ 134.315.000 a \$ 67.306.000, rechazando los siguientes valores:

- i) La suma de \$ 3.570.400, correspondiente a los aportes parafiscales causados en el año 2014 y pagados, presuntamente, en el 2015.
  - ii) La suma de \$6.185.396 por amortización que se hiciera de unas adquisiciones para la realización de unos cubículos de oficina en el año 2011, pues, en concepto de la autoridad fiscal, dicho gasto debió haber sido depreciado a diez años y no amortizado a cuatro años, como efectivamente se hizo.
  - iii) Costos por valor de \$124.052.000 por pagos realizados para el “Zincado” al señor José Omar Marín, pues en criterio de la DIAN se estaba enfrente de un servicio personal y debió haberse verificado el pago de la Seguridad Social.
  - iv) La suma de \$35.000 por retenciones que no contaban con el certificado.
6. Del archivo 05CuadernoDosExpAdm se observa a partir de la pág. 216 que el 16 de enero de 2018 se dio respuesta al requerimiento desarrollando los siguientes argumentos de defensa por parte de SITECO:
- i) En los pagos realizados para el “Zincado” al señor José Omar Marín, no había surgido el deber de verificar los aportes al sistema de Seguridad Social, como quiera que no se estaba enfrente de un servicio personal, entendido en términos tributarios. Agregó que el desconocimiento por \$124.052.000 es desproporcionado porque el señor Marín había incurrido en gastos para generar su actividad productiva, y por tanto la base de su cotización era muy inferior.
  - ii) Los parafiscales deducidos habían sido los efectivamente causados y pagados según se demostraba con las planillas aportadas. Por ello asumió que la diferencia sea de \$308.000 y no de \$3.570.400 como decía la DIAN. Citó, en apoyo del argumento, que se basa en el concepto de causación y devengue, y la norma contenida en la Ley 1819 de 2016 art. 66.
  - iii) Los cubículos para la oficina fueron efectivamente una inversión, al haber mejorado directamente unos activos, según se podía advertir en las facturas allegadas, y en consecuencia sostuvo que la era posible efectuar amortización y no depreciación como pide la DIAN.
  - iv) Argumentó sobre la imposibilidad de aplicar las sanciones por inexactitud, amparándose en que las diferencias no vienen de hechos o valores inexistentes sino de criterios en la aplicación e interpretación de conceptos de derecho, como lo contempla el art. 647 del E.T.

- v) Sobre la diferencia en la retención en fuente no se hizo comentario alguno.
7. Finalmente, a través de la liquidación oficial de revisión nº 10 241 2018 0000 16 del 30 de mayo de 2018, (pág. 45 del archivo 06CuadernoCuatroExpAdm) la DIAN aceptó únicamente los argumentos referentes a los aportes parafiscales, disminuyendo el rechazo a la suma de \$ 308.000.
  8. Las demás glosas fueron confirmadas por la autoridad tributaria, motivo por el cual el acto administrativo aumentó el impuesto a cargo en \$32.637.000, e impuso una sanción por inexactitud por el mismo valor, reduciendo en la declaración de aforo con el saldo a favor de la suma de \$134.315.000 a un monto \$ 68.971.000.
  9. SITECO S.A.S. no realizó la verificación de los aportes hechos por el señor José Omar Marín al Sistema General de Seguridad Social, derivado del contrato de prestación de servicios celebrado entre las partes. Debido a que estimaba que no era su obligación.
  10. La entidad demandada, en cuanto a la diferencia entre lo pagado y causado, por concepto de aportes parafiscales aceptó la existencia de una diferencia de \$ 308.500. Hecho documentado en la respuesta al requerimiento especial.

De esta manera se puede concluir que la diferencia entre las partes radica en los siguientes puntos:

1. Obligación de verificar los pagos a la seguridad social en virtud de los contratos celebrados con una persona natural para la procedencia de los costos de venta.
2. La procedencia del rechazo de sumas por aportes parafiscales causados y no pagados.
3. Deducciones por gastos de amortización.
4. Criterios para la aplicación de las sanciones por inexactitud.

En este orden de ideas, los problemas jurídicos se pueden contener en las siguientes preguntas:

- a. ¿Tenía la obligación a SITECO de verificar los pagos a la seguridad social en virtud del contrato celebrado con el señor José Omar Marín Llanos para la procedencia de la deducción por valor de \$ 124.051.537?
- b. ¿Es procedente el rechazo de la suma de \$ 308.500 de aportes parafiscales causados y no pagados por la misma sociedad?
- c. ¿La empresa contribuyente podía deducirse como gastos por amortización el valor de \$ 6.185.396?

- d. ¿Se encuentran demostrados los presupuestos para aplicar la sanción por inexactitud?
- e. ¿Se configura la causal de exoneración de la diferencia de criterio manifestada por la sociedad contribuyente?

Para resolver los anteriores problemas jurídicos se tendrán en cuenta las diferentes normas aplicables, así como la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre los diferentes aspectos que regulan la deducción de costos en la declaración de renta, así como los parámetros fijados para determinar cuando hay lugar a liquidar la sanción por inexactitud en la misma.

### **2.1.2. Pretensiones de la demanda**

La sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones:

**5.1.** Se **DECLARE** la nulidad de la **Liquidación Oficial de Revisión No. 102412018000016 del 30 de mayo de 2018**, proferida por la Dirección Seccional de impuestos y Aduanas de Manizales.

**5.2.** En consecuencia, se **DECLARE** la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2014, presentada por la sociedad SITECO S.A.S.

**5.3.** Se condene en costas y agencias en derecho a la Entidad Pública demandada.

## **3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

En resumen, los siguientes fueron los argumentos principales propuestos en los alegatos de conclusión:

### **3.1. Parte demandante**

La apoderada de la parte actora anunció que sería muy breve para evitar reiterar lo que se dijo en la demanda. En este contexto dijo que, sobre el problema jurídico relacionado con la obligación de verificar los aportes a la seguridad social, ha quedado claro, en el transcurso del tiempo, acerca de las facultades que tiene el contratante para revisar los temas relacionados con la seguridad social.

En sentencia del Consejo de Estado del 20 julio de 2020, código interno 23756, la Corporación sostuvo que las entidades no tienen autorización legal para realizar la fiscalización de la afiliación y pagos de la seguridad social a través de un decreto, sino que debe ser una atribución que debe ser asignada por la ley (por el legislador).

También mencionó el artículo 108 del E.T., por eso, era procedente la actuación que efectuó el contribuyente.

Sobre el tema de la amortización dijo que la DIAN pretende ignorar que la elaboración de unos cubículos son una inversión en la empresa, por lo tanto, no

pueden ser tratados como pretende la administración de impuestos, porque lo que se hizo fue unos arreglos en las empresas, una inversión en las instalaciones de la compañía.

En cuanto a los aportes parafiscales, causados o pagados, dijo que esta circunstancia se ha ido depurando con el tiempo, concluyendo en que se trata de los pagados antes de la declaración de renta.

Sobre la sanción por inexactitud aseveró que la DIAN tiene la costumbre que sobre todas las actuaciones aplica esta sanción, sin embargo, estima que lo que pretende castigar la norma es al contribuyente que de manera dolosa trata de utilizar rubros indebidos para aplicar un menor impuesto. En este entendido, la DIAN está aplicando una interpretación errada de la norma. En el caso examinado, los rubros están probados y lo que existe es una divergencia de criterios que no amerita la sanción.

Solicitó que se revoque la actuación oficial y se deje en firme la declaración del contribuyente.

### **3.2. Parte demandada:**

En resumen, el apoderado de la entidad pública hizo énfasis en el rechazo por el más alto valor que hizo la DIAN, con relación del rechazo de los aportes a la seguridad social. En este sentido, citó el art. 108 del E.T. y los requisitos de orden legal que le imponen al contratante la obligación de verificar los pagos a la seguridad social. Para la procedencia de la deducción se debe estar a paz y salvo con las obligaciones de seguridad social.

La ley 1393 de 2010 trajo consigo esta obligación (art. 27). En el proceso, la organización demandante debió cumplir con este requisito, pues se cumplen con todos y cada uno de los elementos normativos para llevar a cabo la operación de verificación.

En el expediente está demostrado que la demandante hizo la verificación entre los meses de enero y abril, en los meses posteriores, no se cumplió con la verificación.

También se refirió a la sentencia del Consejo de Estado, citada por la parte actora, para sostener que no se trata de un precedente obligatorio para el señor juez, y corresponde a un momento de tránsito legislativo que no se acompasa con las circunstancias fácticas del caso que aquí se analiza.

Con relación a los demás rubros, sostuvo que los aportes que deben ser deducidos son los efectivamente pagados, no los causados, ese es el sentido de la norma que regula la materia. En cuanto a la depreciación, el tema de los cubículos, tratándose de activos fijos sean construidos o comprados, debe amortizarse por un término de 10 años, no como una inversión.

Y respecto de la sanción por inexactitud, estimó que se configuran las condiciones para que esta sea procedente, debido a que SITECO S.A.S. llevó a su liquidación datos inexactos que arrojan un menor saldo a pagar. No existe una diferencia de criterios, pues no se trata de una discusión de derecho o de normas oscuras, porque son preceptos totalmente claros, por lo tanto, considera que no hay diversidad de criterios.

Solicitó se nieguen las pretensiones de la demanda.

#### **4. MEDIOS PROBATORIOS RELEVANTES**

Documentos aportados con la demanda visibles en las páginas 39 a 91 del archivo denominado 01CuadernoUno2018-00336.pdf.

Documentos aportados visibles en las páginas 143 a 252 del archivo 01CuadernoUno2018-00336, 04CuadernoUnoExpedienteAdministrativoDIAN, 05CuadernoDosExpedienteAdministrativoDIAN, 06CuadernoTresExpedienteAdministrativoDIAN, 07CuadernoCuatroExpedienteAdministrativoDIAN, todos contentivos del expediente administrativo.

#### **5. CONSIDERACIONES**

##### **5.1. Presupuestos procesales**

Este despacho es competente para decidir el proceso por la naturaleza del asunto, la cuantía y el territorio (Arts. 155 y 156 del CPACA). Asimismo, se observa que no se ha incurrido en ninguna causal de nulidad que pueda viciar lo actuado, pues las partes tienen capacidad para serlo y comparecer al proceso, ya que están debidamente representadas, la demanda se interpuso dentro de los términos legales, la parte demandada fue notificada adecuadamente, se celebraron las audiencias previstas en la ley, se recaudaron los medios probatorios decretados, y se corrió traslado a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión; es posible entonces proferir sentencia que finiquite la instancia.

Se recuerda que al finalizar cada etapa procesal se efectuó el control de legalidad, sin que se encontraran errores que necesitaran de la adopción de medidas de saneamiento. No se advirtió la necesidad de adoptar correctivo alguno, las partes tampoco manifestaron la configuración de anomalías procesales. En consecuencia, cualquier posible irregularidad se tiene por saneada.

##### **5.2. Delimitación del caso concreto y problemas jurídicos**

Teniendo en cuenta que a lo largo de la audiencia inicial quedaron claros cuáles son los puntos centrales del debate que se pretende dirimir, y con el ánimo de no hacer más extensa y farragosa la sentencia, el despacho se remite a lo planteado a la fijación del litigio, y recuerda que los problemas jurídicos que se deben resolver en esta instancia son:

1. ¿Le asistía la obligación a SITECO de verificar los pagos a la seguridad social en virtud del contrato celebrado con el señor José Omar Marín Llanos para la procedencia de la deducción por valor de \$ 124.051.537?
2. ¿Es procedente el rechazo de la suma de \$ 308.500 de aportes parafiscales causados y no pagados por la misma sociedad?
3. ¿La empresa contribuyente podía deducirse como gastos por amortización el valor de \$ 6.185.396?
4. ¿Se encuentran demostrados los presupuestos para aplicar la sanción por inexactitud?
5. ¿Se configura la causal de exoneración de la diferencia de criterio manifestada por la sociedad contribuyente?

Para resolver, el itinerario que recorrerá la presente providencia estará marcado por el orden de cada problema jurídico y, dentro de cada uno de ellos, el análisis normativo y jurisprudencial, así como la tesis o la conclusión del Despacho.

#### **5.2.1. La obligación de verificar el pago de los aportes al sistema de seguridad social. Análisis normativo**

Para estudiar la procedencia de la deducción por pagos derivados de contratos de prestación de servicios, iniciaremos por citar el art. 108 del Estatuto Tributario:

**ARTÍCULO 108. LOS APORTES PARAFISCALES SON REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE SALARIOS.** *Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes.*

*<Inciso adicionado por el artículo 83 de la Ley 223 de 1995, con la siguiente frase:> Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.*

*Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.*

*(...)*

Ahora bien, con los artículos 26 y 27 de la Ley 1393 de 2010 que adicionaron el art.108 del E.T., se establecen consecuencias por el incumplimiento del deber de verificar el pago de los aportes de seguridad social de los contratistas, en los siguientes términos:

**ARTÍCULO 26.** *La celebración y cumplimiento de las obligaciones derivadas de contratos de prestación de servicios estará condicionada a la verificación por parte del contratante de la afiliación y pago de los aportes al sistema de protección social, conforme a la reglamentación que para tal efecto expida el Gobierno Nacional.*

*El Gobierno Nacional podrá adoptar mecanismos de retención para el cumplimiento de estas obligaciones, así como de devolución de saldos a favor.*

**ARTÍCULO 27.** *Adiciónese el artículo [108](#) del Estatuto Tributario con el siguiente párrafo:*

**“Parágrafo 2o.** *Para efectos de la deducción por salarios de que trata el presente artículo se entenderá que tales aportes parafiscales deben efectuarse de acuerdo con lo establecido en las normas vigentes. Igualmente, para la procedencia de la deducción por pagos a trabajadores independientes, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le corresponden al contratista según la ley, de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional. Lo anterior aplicará igualmente para el cumplimiento de la obligación de retener cuando esta proceda”.*

Conforme su tenor literal, la Ley 1393 de 2010 contempla la obligación a cargo de los contratantes, de verificar la afiliación y pago de las cotizaciones que les corresponden a los contratistas, pero “*de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional*”. Es decir, prevé la expedición de una norma reglamentaria sobre la manera de realizar dicha verificación.

El artículo 27 de la Ley 1393 de 2010 remitió expresamente al decreto reglamentario la fijación de las condiciones para la verificación de la afiliación y pago de los aportes a seguridad social que debía llevar a cabo el contratante, como condición para llevar como deducibles los pagos efectuados a sus contratistas.

De esta manera, en ausencia de esa regulación, no era posible exigir al contratante el deber de verificar la cotización al régimen de seguridad social en salud, mucho menos derivar las consecuencias tributarias que la propia ley disponía ante esa omisión, pues como es bien sabido las normas tributarias obedecen de manera estricta al principio de legalidad.

Bajo este entendido, el Consejo de Estado adoptó fallos como el del nueve (9) de julio de dos mil veinte (2020)<sup>1</sup>, - que fuera citado en alegatos de conclusión por SITECO- en el que se revocó la sentencia de primera instancia por aplicar normas que se expidieron con posterioridad a los hechos que dieron origen a la demanda.

Pero ha de tenerse en cuenta que en el año 2013 se reglamentó el Estatuto Tributario; y entre el articulado del decreto (1070 de 2013) se estableció:

---

<sup>1</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. C.P: Milton Chávez García. nueve (9) de julio de dos mil veinte (2020). Radicación nº: 25000-23-37-000-2016-00983-01(23756).

**Artículo 3°.** *Contribuciones al Sistema General de Seguridad Social. De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010 y el artículo 108 del Estatuto Tributario, la disminución de la base de retención para las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, por concepto de contribuciones al Sistema General de Seguridad Social, pertenezcan o no a la categoría de empleados, estará condicionada a su pago en debida forma, **para lo cual se adjuntará a la respectiva factura o documento equivalente copia de la planilla o documento de pago.***

**Para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las personas mencionadas en el inciso anterior, el contratante deberá verificar que el pago de dichas contribuciones al Sistema General de Seguridad Social esté realizado en debida forma, en relación con los ingresos obtenidos por los pagos relacionados con el contrato respectivo, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, aquellas disposiciones que la adicionen, modifiquen o sustituyan, y demás normas aplicables en la materia.**

*(Negrita y subraya por fuera del texto original)*

De manera que, el Gobierno Nacional reguló la obligación de verificar el pago de las contribuciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud. Ese mismo año el **Decreto 3032 de 2013**, modificó la norma al advertir:

ARTÍCULO 9. *Modifíquese el artículo 3 del decreto 1070 de 2013, el cual quedará así:*

**“Artículo 3°.** *Contribuciones al Sistema General de Seguridad Social. De acuerdo con lo previsto en el artículo 26 de la Ley 1393 de 2010 y el artículo 108 del Estatuto Tributario, la disminución de la base de retención para las personas naturales residentes cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, por concepto de contribuciones al Sistema General de Seguridad Social, pertenezcan o no a la categoría de empleados, estará condicionada a su liquidación y pago en lo relacionado con las sumas que son objeto del contrato, para lo cual se adjuntará a la respectiva factura o documento equivalente copia de la planilla o documento de pago.*

**Para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las personas mencionadas en el inciso anterior por concepto de contratos de prestación de servicios, el contratante deberá verificar que los aportes al Sistema General de Seguridad Social estén realizados de acuerdo con los ingresos obtenidos en el contrato respectivo, en los términos del artículo 18 de la Ley 1122 de 2007, los decretos 1703 de 2002 y 510 de 2003, las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan.**

PARÁGRAFO. *Esta obligación no le será aplicable cuando la totalidad de los pagos mensuales sean inferiores a un salario mínimo legal mensual vigente (1 SMLMV).*

De conformidad con el recuento normativo que acaba de hacerse, resulta claro que el art. 108 del Estatuto Tributario (adicionado por el art. 27 de la Ley 1393 de 2010) y reglamentado por los decretos 1070 y 3032 de 2013 quedó determinado normativamente que los pagos realizados a trabajadores independientes -aquellos que no se encuentren vinculados laboralmente o mediante una relación legal y reglamentario<sup>2</sup>-, podrán ser deducidos del impuesto de renta **siempre que el contratante verifique la afiliación y pago de las cotizaciones a la protección social del contratista por los ingresos obtenidos**<sup>3</sup>.

Desde la expedición de esos decretos entonces, para que proceda la deducción debe acreditarse: i) que el pago es realizado a **una persona natural** que preste un servicio, independientemente de la naturaleza civil, comercial o administrativa del contrato causa de la prestación del servicio, y ii) **que el contratante verificó el pago al sistema de seguridad social por parte del contratista en relación con los ingresos obtenidos del contrato.**

Se resalta que ni el Congreso, ni el “legislador” reglamentario hicieron distinción alguna sobre las consecuencias en el evento en el que el contratista, para prestar sus servicios, requiriera de sub contratistas o que aquel para tal efecto se vea en la necesidad acudir a otros empleados, como lo alega la parte actora en este proceso; recuérdese que “donde el legislador no distingue, no le es dado al interprete hacerlo”, por lo tanto, no existen razones de hecho ni de derecho para incluir dentro de estas reflexiones elementos adicionales más allá de la celebración del contrato de prestación de servicios con personas naturales cuyos ingresos no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria.

Sobre este punto, el Consejo de Estado en sentencia del 2019<sup>4</sup> concluyó:

*2.2. Como lo indicó el auto que negó la suspensión provisional de los actos acusados<sup>5</sup>, la ley y los decretos reglamentarios no realizan ninguna distinción en cuanto a la naturaleza del contrato, su denominación o su remuneración, por lo que el intérprete tampoco está llamado a hacerlo.*

*Así pues, en todos los casos en que se contrate algún tipo de servicio directo con una persona natural, el contratante tiene la obligación de verificar la afiliación y pago a la seguridad social para deducir el gasto de su impuesto de renta y complementarios.*

---

<sup>2</sup> Cfr. Decreto 1406 de 1999. Artículo 16.

<sup>3</sup> Cfr. Estatuto Tributario. Artículo 108. Modificado por la Ley 1393 de 2010. Artículo 27.

<sup>4</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Veintinueve (29) de agosto de dos mil diecinueve (2019). Radicación nº: 11001-03-27-000-2015-00079-00(22196)

<sup>5</sup> Folio 86 reverso del cuaderno de medidas cautelares. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2015-00079-00 (22196). Auto del 22 de junio de 2016. C.P.: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

*Esta afirmación se refuerza con los artículos 15<sup>6</sup> y 157<sup>7</sup> de la Ley 100 de 1993, que disponen que tienen la obligación de afiliarse al sistema de seguridad social en pensiones y en salud, entre otros, las personas naturales que presten directamente servicios en el sector privado bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios, o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, y los trabajadores independientes.*

***Por ese mismo motivo es que el Decreto 3032 del 27 de diciembre de 2013 definió el servicio personal como toda actividad, labor o trabajo prestado directamente por una persona natural que se concreta en una obligación de hacer, sin importar si predomina un elemento material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, sin importar su denominación.***

A folio 54 del cuaderno 3 del expediente administrativo aparece certificación expedida por el Contador Público Octavio de Jesús Cuesta Bolaños, en el sentido que el contratista Marín Llano utilizaba entre 6 y 8 empleados para prestar los servicios de zincado y cromado a diferentes personas naturales y jurídicas, y que, por ellos, hacía pagos de aportes a seguridad social.

No obstante que afirma el contador público que tales pagos se realizaban, los documentos allegados con la certificación demuestran que los mismos se hicieron en una gran mayoría el 04 de septiembre de 2015 en la sucursal Cable de Bancolombia, y los primeros pagos referenciados fueron los tenidos en cuenta por la DIAN por los cuatro primeros meses de 2014. De manera que para la deducción de costos lo que acreditó la actora fue el pago de algunos tiempos de seguridad social por los empleados del contratista Marín Llano, pero no se acreditó el pago de la seguridad social del propio contratista.

Ahora, en cuanto al argumento esgrimido por la parte actora, relacionado con la prestación personal del servicio (esgrimiendo una sub contratación de personal), se subraya que las normas estudiadas no hacen distinción alguna para exonerar de la obligación de verificar los pagos al Sistema General de Seguridad Social, que el servicio sea prestado de forma personal, lo esencial es que, la persona obligada a prestar el servicio sea una persona natural y que a ella se le realicen los pagos por el servicio prestado, independientemente de su naturaleza, de la forma en la que se pacte el servicio, de la denominación de la remuneración o de los elementos o maquinaria utilizada para su prestación. De manera que, se insiste, no se encuentran razones para acceder a la pretendida exoneración de una obligación legal para acceder a una deducción.

También resulta entendible en la prestación de ciertos servicios (como los industriales), que los mismos puedan no ser prestados única y exclusivamente y de manera “directa” por el contratante (salvo excepciones). En el caso de actividades industriales, como las propias del objeto social de la empresa demandante y las que realizó el señor Marín Llano en el proceso de zincado y cromado, es

---

<sup>6</sup> Cfr. Ley 100 de 1993. Artículos 15. Modificado por Ley 797 de 2003. Artículo 3.

<sup>7</sup> Cfr. Ley 100 de 1993. Artículos 157.

perfectamente factible que para la mismas se requieran insumos, maquinaria y personal que colabore en la prestación de este servicio, de manera que, en esencia, no se podría decir que se trata de una sub contratación cuando se emplean recursos humanos y físicos que son inherentes y necesarios al mismo servicio prestado.

Adicionalmente, dentro del expediente se encuentra evidencia que durante varios meses (enero-abril) se verificó por SITECO SAS la condición que se viene tratando, desconociéndose las razones por las que se dejó de constatar el pago por el resto del año 2014.

La demandante aduce que, pese a la evolución normativa acabada de citar, el contratista podía restar del pago recibido, los costos en que debía incurrir para realizar la actividad productora de la renta, y una vez excluidos esos costos, hacer el pago de la seguridad social, caso en el cual al contratante no le quedaba más que asumir que la obligación se había cumplido, pues no tenía herramientas jurídicas para no aceptar la obligación cumplida, justamente porque esa función es propia de la UGPP. Para el juzgado, tal explicación puede ser cierta, pero no justifica que la entidad contratante dejara de verificar el cumplimiento de la obligación por parte del contratista, como lo hizo en los meses de mayo a diciembre de 2014.

Cita la actora el concepto 48258 del 11 de agosto de 2014 de la DIAN, que consideró: ***“A contrario sensu, en los contratos que no impliquen la prestación de un servicio personal, tales como los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles, no resulta aplicable la verificación prevista en el artículo 3o del decreto 1070 de 2013, modificado por el artículo 9o. del decreto 3032 de 2013.”***, y de tal concepto deduce que cuando el contratista se vale de sus empleados para cumplir con el servicio que le ha sido contratado, se desfigura el contrato de prestación de servicios para efectos de la verificación de la obligación de cotizar al sistema de seguridad social. Este juzgado no avala esa concepción pues no tienen la misma forma, naturaleza, obligaciones, y forma de cumplirlas, el contrato de arrendamiento de bienes inmuebles que el de prestación de los servicios de zincado y cromado, inmiscuidos en este asunto.

Hay que entender que el fin buscado por la legislación tributaria al atar la verificación de los pagos de la seguridad social a la deducibilidad de los costos por pagos efectuados al contratista, es el de evitar la evasión de la obligación, todo, dentro de lo que implica el principio de solidaridad en que se funda el Estado Social de Derecho. De manera que, en el marco que este problema plantea, lo que trasciende en el contrato de prestación de servicios, no es como se cumplen las obligaciones que nacen para el contratista con el contratante, sino que el contratista se avenga al cumplimiento de sus obligaciones de cotizar al sistema de seguridad social, y a ello se limitaba el deber de verificación del contratante.

El pago de la seguridad social por parte del contratista, con respecto a sus propios empleados, es un aspecto que se sale del ámbito de esta discusión, y no tiene

cabida entonces el demostrar que dicho contratista cumpliera o no con esa obligación, ya que ese contratista tiene su propia relación tributaria con el Estado.

Y, por otro lado, SITECO SAS alega que no se le puede sancionar por el incumplimiento de obligaciones de terceros. Para el juzgado, el desarrollo de este argumento termina siendo un distractor de la atención que se debe prestar al cumplimiento de sus propias obligaciones, ya que pretende generar una relación de causa a efecto entre la obligación de pago de la seguridad del contratista con la consecuencia por el incumplimiento del deber de verificación del contratante.

Las normas jurídicas contenidas en el Estatuto Tributario y los decretos reglamentarios estudiados, simplemente imponen para el contribuyente que pretende incluir como costos en la actividad productora de su renta, el valor de lo que pague a sus contratistas de prestación de servicios, la obligación de verificar que ese contratista efectúe el pago de su seguridad social durante el año en el que se prestó el servicio. Y, por ende, las consecuencias de incumplir esa obligación de verificación, no es propiamente una sanción al contribuyente, solo impide descontarse el pago al contratista dentro de los costos de la actividad productora de la renta.

**En conclusión**, no le asiste la razón a la parte actora cuando adujo que no le era exigible la obligación de verificar los aportes al Sistema General en Seguridad Social, pues para la época de los hechos que suscitan este proceso, se encontraba vigente la reglamentación que imponía esta obligación, además, se trataba de un contrato de prestación de servicios con una persona natural para los servicios de “zincado y cromado”, por ende, la obligación de verificación se encontraba vigente independientemente de la sub contratación alegada como fundamento para exonerarse de la obligación legal para acceder al beneficio tributario.

Por otro lado, si se atiende al espíritu del legislador o a las razones que impulsaron estas normas, claramente se puede colegir que se trata de disposiciones cuyo objeto central es impedir el incumplimiento de las obligaciones que en materia de seguridad social les asiste a los contratistas, bajo ese enfoque, la idea es propender por la garantía del pago de los aportes y no por su evasión.

Ahora bien, pretende la demandante que el rechazo no puede cobijar los \$124.052.000 que hizo la DIAN, porque la base para calcular los aportes parafiscales del contratista era el 40% del valor pagado a este. En tal sentido no le asiste la razón a SITECO SAS, pues el monto a incluirse como costo para la deducción, es el pagado al contratista, no el del valor de la base sobre la que se debieron haber efectuado tales aportes. Tanto es ello así, que SITECO SAS incluyó en tales costos la suma total de lo pagado al contratista y la demandada rechazó la proporción relativa a los 4 meses en lo que SITECO sí cumplió con la condición exigida para poder aplicar la deducción.

### **5.2.2. La procedencia del rechazo de sumas por aportes parafiscales causados y no pagados**

En cuanto al presente problema jurídico, debe recordarse que la DIAN rechazó la suma de \$ 308.500, al encontrar una diferencia entre lo pagado por aportes parafiscales y los valores causados. El art. 114 del Estatuto Tributario (reglamentado por el art. 1.2.1.18.13 del decreto 1625 de 2016) establece:

Para el Juzgado, la deducción por aportes parafiscales es procedente en el impuesto de renta y complementarios. La discusión que existe en el caso concreto obedece a una disparidad de criterios, entre si deben ser los aportes efectivamente pagados o los causados.

El E.T dispone vigente a la fecha del período fiscal estudiado, en su artículo 114:

**ARTICULO 114. DEDUCCIÓN DE APORTES.** *Los aportes efectuados por los patronos o empresas públicas y privadas al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar serán deducibles para los efectos del impuesto de renta y complementarios.*

**Los pagos efectuados** *por concepto del subsidio familiar y Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), son igualmente deducibles.*

**PARÁGRAFO.** *<Parágrafo adicionado por el artículo 35 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, no estarán sujetas al cumplimiento de los requisitos de que trata este artículo por los salarios pagados cuyo monto no exceda de diez (10) salarios mínimos legales mensuales vigentes.*

Es posible admitir que una interpretación gramatical y en sentido útil de la norma transcrita, se refiere a los efectivamente pagados. No puede pasarse por alto que la declaración del impuesto de renta y complementarios se presenta por el año inmediatamente anterior, es decir, la liquidación del impuesto se realiza año vencido, lo que nos lleva a pensar que el propósito del legislador es que se haga la liquidación sobre hechos y transacciones debidamente consumadas.

En línea con lo anterior, cada uno de los renglones del formulario para la liquidación del impuesto están orientados a la especificación de montos determinados y causados por la persona natural o jurídica que sea del caso. Bajo este entendido pese a que el primer inciso del art. 114 del E.T. mencione: “los aportes efectuados”, ello nos orienta a interpretar en un sentido común de las palabras a los aportes efectuados o, si se quiere, los aportes pagados. Esta tesis se constata con la interpretación gramatical del segundo inciso de esa norma, la cual incluye la expresión: “los pagos efectuados”; pagos que: “también son igualmente deducibles”. Arrojando una claridad sobre el alcance interpretativo de la norma objeto de debate.

Por lo visto, el sentido interpretativo que se deduce de la norma es que los aportes “parafiscales” debidamente pagados son los que pueden ser objeto de deducción. Otra cosa es que dichos aportes puedan o no coincidir con los calendarios de presentación de la declaración de renta, pero, pese a esa falta de coincidencia, la

estimación de los mismos se debe hacer sobre los pagados y no sobre los que pudieron causarse.

En el caso concreto se constató que la empresa demandante al momento de contestar el requerimiento demostró que había pagado la suma de \$32.439.120, (página 227 de 233 del archivo 05CuadernoDosExpAdm), en tal virtud, la demandada al definir la actuación admitió que se habían probado pagos por \$32.440.140, empero, la declaración de renta incluyó deducciones por \$32.748.640. De ahí que se hubiere rechazado, con razón, la suma de \$308.500.

Para la fecha de la declaración cuestionada no se había expedido la ley 1819 de 2016, y la actora admite en su demanda que la suma de \$308.500 fue efectivamente pagada en el año 2015, esto es, ella constituye un pago que no se había efectuado para el año 2014 que es la que corresponde el periodo fiscal que nos ocupa.

### **5.2.3. De la deducción amortización. Normas aplicables.**

En el presente litigio también se discute los gastos por la compra de <materiales para> cubículos para oficina por valor de \$41.236.000, que según la DIAN no podrían ser amortizados a cuatro años, sino que deberían ser depreciados a diez años, motivo por el cual la suma de \$6.185.396, que corresponden a excesos de amortización, no es deducible.

En este punto se debe resaltar que la empresa demandante admitió que no efectuó la compra de cubículos de oficina, sino materiales para la construcción de varios componentes de las instalaciones, entre ellos, los cubículos.

Sobre la deducción por amortización de inversiones el art. 142 del E.T. (la norma que se cita es la anterior a la vigencia y las modificaciones introducidas por el art. 84 de la ley 1819 de 2016, norma que no se encontraba vigente para el momento de los hechos objeto de esta controversia) advierte:

*ARTÍCULO 142. DEDUCCIÓN POR AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 58 Inc. 1o.> Son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otros artículos de este capítulo y distintas de las inversiones en terrenos.*

*<Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 58 Inc. 2o.> Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo; o costos de adquisición o explotación de minas y de exploración y explotación de yacimientos petrolíferos o de gas y otros productos naturales.*

*<Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 58 Inc. 3o.> También es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito.*

De modo que, el problema se contrae a determinar si en el proceso se encuentra demostrado que las inversiones realizadas por la empresa demandante cumplen con las condiciones para ser amortizadas a cuatro años. En otras palabras, se necesita establecer si la deducción era procedente, en la medida en que la inversión era necesaria para los fines del negocio o de la actividad que desarrollaba el contribuyente, pues tenía relación directa y permanente con la actividad productora de renta y era necesaria para prestar el servicio en las condiciones requeridas. Además, debe averiguarse si, de acuerdo con la técnica contable, debían registrarse como activos o tratarse como diferidos.

Para la fecha de realización del hecho económico estaba vigente el Decreto 2649 de 1993, norma que, en lo que atañe a este problema, contiene las siguientes definiciones:

**ARTÍCULO 53. CLASIFICACION.** *Los hechos económicos deben ser apropiadamente clasificados según su naturaleza, de manera que se registren en las cuentas adecuadas.*

*Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, la clasificación se debe hacer conforme **a un plan contable previamente elaborado por el ente económico.***

*El plan contable debe incluir la totalidad de las cuentas de resumen y auxiliares en uso, con indicación de su descripción, de su dinámica y de los códigos o series cifradas que las identifiquen.*

**ARTÍCULO 54. ASIGNACIÓN.** *Los costos de los activos y los ingresos y gastos diferidos, reexpresados como consecuencia de la inflación cuando sea el caso, deben ser asignados o distribuidos en las cuentas de resultados, de manera sistemática, en cumplimiento de la norma básica de asociación.*

***La asignación del costo de las propiedades, planta y equipo se denomina depreciación. La de los recursos naturales, agotamiento. Y la de los diferidos e intangibles, amortización.***

*Las bases utilizadas para calcular la alícuota respectiva deben estar técnicamente soportadas. Los cambios en las estimaciones iniciales se deben reconocer mediante la modificación de la alícuota correspondiente en forma prospectiva, de acuerdo con las nuevas estimaciones.*

**ARTÍCULO 55. DIFERIDOS.** ***Deben contabilizarse como diferidos,*** *los ingresos hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha y **los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido.***

Y finalmente vale la pena citar el art. 67 del mismo decreto, que enseña:

**ARTÍCULO 67. ACTIVOS DIFERIDOS.** *Deben reconocerse como activos diferidos los recursos, distintos de los regulados en los artículos anteriores, que correspondan a:*

***1. Gastos anticipados, tales como intereses, seguros, arrendamientos y otros incurridos para recibir en el futuro servicios y,***

**2. Cargos diferidos, que representan bienes o servicios recibidos de los cuales se espera obtener beneficios económicos en otros períodos.** Se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas incurridas en investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos únicamente cuando el producto o proceso objeto del proyecto cumple los siguientes requisitos:

- a) Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar separadamente;
- b) Su factibilidad técnica está demostrada;
- c) Existen planes definidos para su producción y venta, y
- d) Su mercado futuro está razonablemente definido.

Tales sumas pueden diferirse con relación a los varios productos o procesos en que tengan uso alternativo, siempre que cada uno de ellos cumpla dichas condiciones.

Se debe contabilizar como impuesto diferido débito el efecto de las diferencias temporales que impliquen el pago de un mayor impuesto en el año corriente, calculado a tasas actuales, siempre que exista una expectativa razonable de que se generará suficiente renta gravable en los períodos en los cuales tales diferencias se revertirán.

El valor histórico de estos activos, reexpresado cuando sea pertinente por virtud de la inflación, se debe amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de su recuperación.

Así, la amortización de los gastos anticipados se debe efectuar durante el período en el cual se reciban los servicios.

La amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que originen ingresos, teniendo en cuenta que los correspondientes a organización, preoperativos y puesta en marcha se deben amortizar en el menor tiempo entre el estimado en el estudio de factibilidad para su recuperación y la duración del proyecto específico que los originó y, que las mejoras a propiedades tomadas en arrendamiento, cuando su costo no sea reembolsable, se deben amortizar en el período menor entre la duración del respectivo contrato y su vida útil.

El impuesto diferido se debe amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.

De tales normas, el juzgado concluye: (i) que la clasificación de los hechos económicos obedece a una decisión del ente económico, estipulada en un plan contable previo; (ii) que se contabilizan como diferidos los gastos en que hubiere incurrido el ente, hasta que se agote el beneficio que se espera obtener del gasto o inversión, y (iii) que dicho fenómeno se define como amortización cuando se trata de diferidos o intangibles, y (iv) que el mismo fenómeno se denomina depreciación si se relaciona a activos fijos.

La sociedad demandante entonces, de acuerdo con la técnica contable, registró dentro de sus libros contables, los materiales adquiridos como como cargos diferidos. Conclusión que se deriva de la certificación emitida por el Contador

No obstante, la claridad que el decreto 2649 brinda, obsérvese que el Consejo Técnico de Contaduría Pública, mediante concepto 376 de abril 27 de 2018, que reitera lo dicho en los conceptos, 2016-727, 2016.750 y 2014-51 expuso frente a una consulta relacionada con la temática que nos ocupa lo siguiente:

*(...) Por lo anterior, este Consejo es de la opinión que las mejoras en propiedades arrendadas, distintas de aquellas en que se incurre para el mantenimiento diario del elemento, pueden ser capitalizadas como un activo. Para tal fin, si el arrendamiento ha sido contabilizado como un arrendamiento financiero, las mejoras se adicionan al costo del activo que ha sido registrado como un componente de las Propiedades, planta y equipo, **y se amortizan durante la vida útil del bien.** Cuando el arrendamiento haya sido clasificado como un arrendamiento operativo, **las mejoras capitalizadas como un activo deberán ser amortizadas en el menor tiempo que resulta de comparar la vida útil de las mejoras y el plazo del contrato.** (Subraya y negrita del juzgado).*

De manera que por la anterior vía, también puede advertirse que las mejoras plantadas en bien ajeno pueden ser amortizadas, de acuerdo con la política contable que fija el ente económico para cuando el gasto se hace, y por ende el hecho económico puede ser clasificado contablemente, como un activo fijo en cuyo caso era menester depreciarlo, o como un diferido (gasto), lo que le permitía a la luz de las posibilidades legales, amortizar el valor a un término variable, según los años de expectativa que el contribuyente asumiera como que se beneficiaría del gasto, en el tiempo.

#### **5.2.3.1. El caso concreto**

En el proceso se demostró que la sociedad demandante adquirió materiales para la remodelación de las instalaciones con la finalidad de mejorar el ambiente laboral, y con sujeción a las normas de salud ocupacional, por valor de \$ 41.236.000. Dicho valor fue debitado en el año 2011 en la cuenta contable nº 171095 ACTIVO -cargos diferidos otros-; posteriormente se inició su amortización debitando de la cuenta contable 516515 GASTO –cargos diferidos- y como contrapartida, se acreditaba mensualmente el activo de la cuenta contable 17105 ACTIVO –cargos diferidos otros- (págs. 44 – 50 archivo: 01CuadernoUno2018-00336.pdf). Ello implica que aplicó como deducible la cuarta parte de la suma total (\$10.309.000, pues amortizó dicho gasto a 4 años)

Entre tanto la DIAN rechazó la deducción como fue presentada y solo aceptó una décima parte del valor, esto es, \$4.123.600 por lo que la deducción fue rechazada en la suma de \$6.185.600.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales durante el trámite administrativo, ni en este judicial, discutió siquiera el arrendamiento del inmueble al que se destinaron los elementos que la sociedad actora amortizó desde el año 2011, pero

en el libro auxiliar aportado al expediente administrativo sí hay asientos que demuestran que efectivamente la accionante cancela un arrendamiento de bodega y lote por valor superior a los diez millones de pesos para el año 2014 de manera que no ha de desconocer este juzgador tal circunstancia, ni la propia política contable aplicada por SITECO SAS, para haber amortizado los valores indicados en la declaración de renta del año 2014.

Así las cosas, aceptado como quedó, que la amortización como la trató la demandante si se podía efectuar y no debía depreciarse el valor de los diferidos a 10 años, la sanción por este concepto debe desaparecer y por ello este aspecto no será estudiado en el siguiente apartado, pues se considera resuelto desde ya.

#### **5.2.4. Sobre la sanción por inexactitud**

##### **5.2.4.1 Las normas vigentes**

Los arts. 647 y 648 del Estatuto Tributario establecen:

**ARTÍCULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD.** *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

*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.*

*Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.*

*En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.*

*La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.*

*No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.*

*<Inciso final derogado por el artículo 83 de la Ley 49 de 1990>*

*PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 28 de la Ley 1393 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el parágrafo 1o del artículo 50 de la Ley 789 de 2002 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario.*

**ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD.** *<Artículo modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) 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, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.*

#### **5.2.4.2 La aplicación de la sanción en la jurisprudencia reciente del Consejo de Estado**

Los criterios para determinar si el error en la interpretación o aplicación de una norma jurídica debe ser penado por la autoridad tributaria, al hacer cobrar vigor a las normas acabadas de citar, fueron analizados recientemente por el Consejo de Estado, en sentencia del 11 de junio de 2020<sup>8</sup>, en la que explicó:

*2.2- El error sobre el derecho aplicable, al que se refieren las disposiciones que regulan las figuras que sancionan la inapropiada autoliquidación de los tributos —tanto cuando el contenido de la declaración es modificado por el propio obligado tributario sin que haya lugar a la sanción por corrección (artículos 588, inciso 3.o, y 685, inciso 2.o, del ET), como cuando es la Administración la que lo modifica sin que tenga cabida la sanción por inexactitud (artículo 647 ibidem)—, **consiste en una equivocada comprensión o el falso conocimiento por parte del autor acerca de los elementos normativos que hacen parte de la descripción legal del tipo infractor, o del alcance de las normas que, por remisión, modulan el cumplimiento del deber formal de autoliquidar el tributo mediante una declaración. Dada esa situación, en el momento de realizar la conducta, el sujeto no tiene consciencia de estar infringiendo el ordenamiento jurídico.***

---

<sup>8</sup> Consejo de Estado. Sección Cuarta. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Radicación: 05001-23-31-000-2012-00928-01 (21640).

Y más adelante dicha providencia analizó:

*Bajo esos términos, tanto para sancionar como para exculpar, las partes de la relación jurídico-tributaria tienen una carga argumentativa alta, ya no solo probatoria, relativa a los criterios de ponderación que converjan en el caso y a los resultados que determinan en orden a identificar la comprensión del ordenamiento que se puede predicar respecto del agente, y de la adecuación de su conducta a ella. Ahora bien, la seguridad en las conclusiones sobre un aspecto psicológico, como es el conocimiento de la antijuridicidad de la conducta, vendrá dada por datos externos que ilustren los criterios de ponderación empleados, como sucedería, si se constatará que para especificar el ámbito de aplicación de la norma que regía el caso se hubiesen requerido decisiones judiciales (especialmente si son novedosas) o pronunciamientos doctrinales de la autoridad de impuestos, o que hubo cambios en la opinión prevalente sobre el sentido correcto de la normativa, o que persisten debates autorizados sobre la materia. **En línea con esas apreciaciones, la Sala ha identificado que se está en el ámbito de la causal exculpatoria cuando el infractor interpreta el derecho vigente para la época en que ocurrieron los hechos conforme a la jurisprudencia en vigor de un Alto tribunal, siempre y cuando exista una identidad fáctica y jurídica entre el caso juzgado y el precedente jurisprudencial que da lugar al error <...> pues en esos eventos <no se puede desconocer que> la interpretación sobre el derecho aplicable realizada por la demandante es razonable... en la medida en que se fundamentó en antiguos precedentes». También ha entendido esta judicatura que hay lugar a excluir la responsabilidad punitiva cuando actúa como demostración de la razonabilidad de la aplicación del derecho efectuada por el declarante, que su criterio haya sido avalado en una instancia procesal anterior por un tribunal (...).***

Para el juzgado, esas circunstancias que permiten deducir que el contribuyente actuó confiado en su criterio jurídico, y por ende, sin incurrir en una conducta atentatoria del sistema jurídico tributario, no son taxativas, debido a que pueden hallarse otras circunstancias exculpatorias de la sanción.

Ahora bien, luego de mostrar la decisión en comento, que bajo las nuevas normas legales se realizan, los efectos sobre lo que implica actuar con error en la interpretación del derecho, cuando se alude a una interpretación razonable, habida cuenta que esta tiene un carácter instrumental frente al error exculpatorio, afirmó que el juicio de valoración hay que hacerlo en cada caso para determinar si una conducta del contribuyente amerita o no un reproche punitivo y por ende acarrea la consecuencia sancionatoria. Y agrega:

***“(...) Lo que exculpa, antes y después de la reforma introducida por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 647 del ET, es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo. No basta entonces, para exculpar, que se***

advierta en el caso la existencia de una mera «diferencia de criterios» entre los sujetos de la relación jurídica tributaria. Para el régimen sancionador es irrelevante que las posiciones jurídicas de los sujetos de la relación tributaria sean discrepantes; ese dato viene dado en la medida en que acreedor y deudor del tributo interpretan desde su posición e interés jurídico las normas que deben aplicar. Si no hubiera diferencia de criterios, sencillamente no habría debate alguno sobre la cuantificación del tributo y, por tanto, no habría infracción. **Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico. (...)**

Posteriormente, la sentencia explica un condicionamiento existente para que los efectos punitivos constituyan el error de derecho exculpatario, que consiste en que los supuestos fácticos de las normas sobre las que recae el error de juicio o comprensión estén plenamente demostrados, esto es, que los hechos o cifras que consten en la declaración sean completos y verdaderos. Y agrega el Consejo de Estado, que, en cada caso, el cumplimiento de ese requisito debe ser apreciado con suma cautela, ya que en muchas ocasiones, no incluir en la declaración todos los hechos que se tendrían que denunciar es justo una consecuencia del error en la comprensión del derecho aplicable, pues las discrepancias sobre la aplicación del derecho pueden recaer “sobre la propia realización del hecho imponible, o sobre la calificación jurídica asignada a un determinado factor integrante de la base gravable”, al punto que la declaración -vista por la Administración- no es completa o verdadera, pero a ojos del contribuyente fue diligenciada y guiada por su criterio jurídico erróneo. Y como contundente conclusión sobre el condicionamiento explicado, expone:

**En cualquier caso, la prueba del incumplimiento del mencionado requisito nunca podrá ser el hecho de que la autoliquidación y el acto oficial arrojen resultados numéricos diversos, pues de lo que se trata es de establecer si ese resultado tiene como causa un error sobre la comprensión del derecho aplicable.**

Para este juzgador, la sentencia que ahora se estudia se constituye en faro que ilumina con suficiencia el camino para analizar el presente asunto, en la medida que, mutatis mutandis, la problemática jurídica que nos ocupa recae (i) parcialmente (monetariamente en proporción superlativa) en la interpretación que las partes de este proceso le dan a los requisitos que condicionan la posibilidad de deducir como costos el monto de lo pagado al señor José Omar Marín Llano durante el año 2014, por concepto un contrato para el servicio de zincado y cromado que este le prestó a SITECO SAS, y (ii) en si las sumas de dinero deducidas por concepto de parafiscalidad se aplica a los valores causados o a los efectivamente pagados durante el periodo fiscal.

Así, al entender del despacho, no se trata, pues, de aceptar o negar que (i) la contribuyente debía verificar que su contratista hubiere efectuado los pagos de seguridad social durante el periodo fiscal que se analiza, pues ese debate ya fue decidido por este juzgador, llegando a una conclusión adversa a los intereses de la demandante, y (ii) que se hubieran deducido los \$308.500 causados durante 2014 por parafiscalidad, aunque los hubiere pagado en el año 2015, cosa que también fue resuelta en igual sentido.

El juzgado despachará de inmediato el segundo aspecto y luego analizará el primero que amerita mayores disquisiciones.

#### **5.2.4.3 Sobre la sanción por inexactitud en cuanto a la deducción de \$308.500 por parafiscales**

El segundo aspecto acabado de citar no ofrece mayor duda al juzgado, pues para el año 2015, cuando se hizo el denuncia rentístico era innegable que el contribuyente no podía deducirse como costos, valores que no había pagado en el año 2014, al que correspondía la declaración de renta.

La misma demandante advierte en el escrito introductor que solo con la ley 1819 de 2016 se aceptó que “Para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, serán aceptadas las erogaciones devengadas por concepto de prestaciones sociales, aportes parafiscales e impuestos de que trata el artículo 115 de este Estatuto, en el año o periodo gravable que se devenguen, **siempre y cuando los aportes parafiscales e impuestos se encuentren efectivamente pagados previamente a la presentación de la declaración inicial del impuesto sobre la renta**”.

Obviamente implica lo acabado de decir que en los años anteriores tal autorización no estaba dada, por lo que no puede aceptar el despacho la tesis de la demandante que propugna por una aplicación retroactiva de la norma, ya que en este punto se está discutiendo simplemente si para la fecha de los hechos tributarios, existía duda sobre la interpretación que nos ocupa. Luego al haber incluido esos \$308.500 se afectó el impuesto a pagar y por ello la sanción sí era aplicable.

#### **5.2.4.4 Sobre la sanción por inexactitud por incluir como costos deducibles el valor pagado al señor José Omar Marín Llano, sin que SITECO SAS verificara el pago de seguridad social por parte del contratista**

La parte demandante alega la existencia de una diferencia de criterios con apoyo en (i) los conceptos de la DIAN sobre los tipos de contratos que generan la obligación de verificar el pago de seguridad social de los contratistas independientes, (ii) la variedad de normas existentes (desde la propia Ley 100 de 1993 hasta la Ley 1393 de 2010, así como los decretos reglamentarios 1070 y 3032 de 2013, y las posteriores normas que determinan la forma de pago de la seguridad social del contratista en el contrato de prestación de servicios, y (iii) aduce además, que se está sancionando al contribuyente por hechos de terceros (su contratista).

Por su parte la entidad demandada considera que dicha diferencia es inexistente, al tratarse de interpretación sobre los hechos.

En estos términos, se debe establecer si se trata de una pura y simple diferencia en cuanto al alcance de la norma, o de una seria, argumentada, lógica y posible interpretación, que, aunque se considera por la administración e inclusive por el juez contencioso administrativo como errónea, pueda aceptarse como exculpatoria de la sanción por inexactitud.

En aras de resolver este asunto hay que recordar entonces que el acto administrativo demandando, en torno de la obligación de verificar los aportes a seguridad social por parte del contratista de SITECO S.A.S. dijo entre otras cosas:

*“(..)*

*En este contexto, se corrige que por regla general, en los contratos sean civiles, comerciales o administrativos en donde está involucrada la prestación de un servicio por una persona natural en favor de una persona natural o jurídica de derecho público o privado, **indistintamente de la forma en que se pacte el servicio, la denominación de la remuneración, o de los elementos o maquinaria utilizada para su prestación** (Oficio No. 072394 del 13 de noviembre de 2013), **la parte contratante deberá verificar la afiliación y el pago de aportes al Sistema de Seguridad Social Integral que le correspondan al contratista según la ley.***

*A contrario sensu, en los contratos que impliquen la prestación de un servicio personal, tales como los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles, no resulta aplicable la verificación prevista en el artículo 3º del Decreto 1070 de 2013, modificado por el artículo 9º del decreto 3032 de 2013...(..)”*  
*(negrilla fuera de texto)*

Y a renglón seguido se insistió en el acto de liquidación oficial:

*Por otro lado, mediante el oficio No 017765 del 17 de junio de 2015 la DIAN manifestó:*

*“Ahora bien, mediante el Oficio 016335 de Diciembre 18 de 2014 al resolver el problema jurídico: “Con base en el concepto 048258 del 11 de agosto de 2014, a qué otro tipo de contrato se refiere, fuera del de arrendamiento, que no se requieren la verificación prevista en el artículo tres del decreto 1070 de 2013 modificado por el artículo nueve del decreto 3032 de 2013, esto es, la verificación del pago de los aportes al Sistema de Integral de Seguridad Social”, esta dirección nuevamente analizó el tema y consideró:*

*“Para analizar a qué tipo de contrato se refiere el concepto, se debe tener claridad de la definición de “servicio personal” que se encuentra consagrada en el decreto 3032 de 2013, que dispone:*

**“Se considera servicio personal toda actividad, labor o trabajo prestado directamente por una persona natural, que se concreta en una obligación de hacer sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero, en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”.** (el subrayado es nuestro)

Así mismo, se debe tener en cuenta lo dispuesto por el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, que dice:

**“Artículo 23. Cotizaciones en contratación no laboral.** Para efectos de lo establecido en el artículo 271 de la ley 100 de 1993, en los contratos en donde esté involucrada la ejecución de un servicio por una persona natural en favor de una persona natural o jurídica de derecho público o privado, tales como los contratos de obra, de arrendamiento de servicios, de prestación de servicios, de consultoría, asesoría y cuya duración sea superior a los tres (3) meses, la parte contratante deberá verificar la afiliación y pago de aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud”. (Subrayado es nuestro)

En conclusión, para realizar la verificación de la afiliación y el pago de los aportes al sistema de Seguridad Social integral, que le correspondían al contratista según la ley, es necesario constatar, i) que el servicio sea prestado directamente por la persona natural, en caso de que el servicio personal no lo presta el titular del contrato sino las personas que él contrata, en este último caso el contratista será el responsable por el cumplimiento de la obligación antedicha, ii) que se trate de un servicio prestado por una persona natural concretado en una obligación de hacer y, iii) que se genere una contraprestación sin importar su denominación. (...)”

Nuevamente resulta evidente que la interpretación realizada por este despacho en los pronunciamientos aludidos, ha tenido como fundamento las disposiciones que se refieren al tema tributario, las cuales surten efectos tanto en el ámbito de la retención en la fuente, como en el impuesto sobre la renta.

Y luego de analizar el caso concreto del señor José Omar Marín Llano, concluyó la demandada:

De los anteriores medios de convicción, se desprende que la sociedad SITECO estaba obligada a verificar los pagos a la seguridad social en virtud del contrato celebrado con el señor José Omar Marín Llanos, para la procedencia de los costos de venta producto de ese contrato por la suma de \$153,101,213, pues i) se realizó a la persona natural José Omar Marín Llanos, residente, cuyos ingresos no provinieron de una relación laboral o legal y reglamentaria esto es a un trabajador independientes. ii) y se trató de una relación contractual, es decir, que el pago realizado a la persona natural José Omar Marín Llanos se derivó de un contrato de prestación de servicios, independientemente de su naturaleza –civil, comercial o regido por el derecho público.

*Ahora en cuanto a la prestación personal en el servicio, la normas indicadas como lo dictado por el H Consejo de Estado no distingue para efecto de la obligación de verificar los pagos a la seguridad social que el servicio sea prestado de forma directa o indirectamente, pues lo esencial es que, la persona obligada a prestar el servicio -el contratista- sea persona natural y es a ella a quien se le realicen los pagos por el servicio prestado independientemente de su naturaleza e indistintamente de la forma en que se pacte el servicio, de la denominación de la remuneración, o de los **elementos o maquinaria utilizada para su prestación**. En otras palabras el tema aquí estudiado, la obligación del contratante de verificar los pagos a la seguridad social, no desaparece por el hecho de que la persona con la que se contrató el servicio y se le canceló, utilizó en su labor otra u otras fuerzas laborales, como por ejemplo los empleados, ya que mediante ello personal natural contratista presta el servicio contratado.*

De manera que, para efectos de determinar la viabilidad de sostener la sanción impuesta, en virtud de la omisión que se comprobó a SITECO SAS al no verificar tales pagos por parte de su contratista, es necesario analizar si la contribuyente se apoyó en una equivocada interpretación del sistema normativo, teniendo en cuenta circunstancias similares, o hasta diversas a las enseñadas por la alta corporación, pero que incidieran en el porqué la sociedad actora consideró no tener el deber de verificación de los aportes a seguridad social por parte de su contratista José Omar Marín Llano.

Al efecto resulta de suma importancia apuntar los siguientes cinco aspectos: **(i)** El costo deducido por la sociedad corresponde efectivamente al valor pagado por ella al contratista durante el año 2014, y por ello hay que admitir que ese hecho puntual es real y está demostrado en el expediente, **(ii)** el cumplimiento de obligación de verificar que el contratista hubiere pagado o no su propia seguridad social, no representa en sí mismo un menor valor del impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, pues dicha obligación no pasa de ser un requisito formal que se debía cumplir de cara a la deducibilidad del costo, **(iii)** resulta cierto que tal obligación aunque establecida desde la misma Ley 100 de 1993 y ratificada en la Ley 1393 de 2010 estaba supeditada a la expedición de normas reglamentarias, la cuales fueron proferidas a finales del año 2013 y – en concepto de este juzgado en forma no muy precisa, al punto que aún en el año 2017 todavía se han proferido ordenamientos relacionados con el tema, con los cuales se da alcance a dicha obligación, **(iv)** que la doctrina emanada de la DIAN ha venido puliendo el criterio sobre cuáles contratos de prestación de servicio generan para el administrado la obligación de verificación, y **(v)** en sede judicial el asunto tampoco estaba analizado, habida cuenta que como se advierte, los decretos reglamentarios apenas databan de finales del año 2013, y las controversias apenas si se empezaban a presentar en vía administrativa. Recuérdese además que venimos analizando la declaración de renta del año 2014.

Para el juzgado, los puntos (i) y (ii) excluyen intencionalidad defraudatoria en la inclusión de costos por fuera de los hechos económicos de la sociedad, y porque considerar la inexistencia de la obligación no aumenta el saldo a favor o disminuye el impuesto a pagar. Los puntos (iii), (iv) anteriores, bien pudieron hacer pensar a la sociedad demandante que en su denuncia tributario del año 2014 la obligación de verificación que se ha analizado en esta providencia no la cobijaba, ora por la forma en que el contratista ejecuta sus tareas prevalido de personal contratado para cumplir con el objeto del contrato de prestación de servicios, ora por la falta de claridad y contundencia de las normas que imponían dicha obligación, ya que

efectivamente la base sobre la cual el contratista debe pagar su seguridad social presentaba para la calenda del denunciario rentístico variables que hacían que el valor a tenerse en cuenta no fuera asertivamente indicado, como lo está al día de hoy.

De manera que, con independencia de que en esta decisión el juzgado se haya decantado por concluir que la obligación de verificación si ha existido para el contratante, lo cierto es que la discusión que se plantea de cara a la exculpación de la sanción, resulta admisible, y por ello considera el juzgado que no había lugar a imponer dicha sanción a SITECO SAS.

Así las cosas, aunque para este servidor judicial juzgado la sociedad demandante sí tenía la obligación de verificar que su contratista José Omar Marín Llano hubiera pagado aportes a seguridad social (no por sus empleados sino por el mismo), la sanción por inexactitud no se debía imponer, ya que la actora consideraba – erradamente según se deduce- que no tenía dicha obligación, a la luz de los cinco aspectos planteados en precedencia.

### **5.3 Conclusiones generales**

5.3.1 El juzgado ha encontrado que los valores que fueron rechazados por la DIAN en la liquidación oficial del impuesto de renta y complementarios de la sociedad SITECO SAS por el año 2014 el monto de \$31.013.000 corresponden al 25% al menor valor en el impuesto a pagar producto de (parte) de los pagos efectuados por \$124.052.000 a José Omar Marín Llano incluidos como costos deducibles. Dicho rechazo obedeció a que la accionante no verificó que el contratista hubiere efectuado sus aportes a seguridad social con base en los pagos a él efectuados. Dedujo este funcionario que la sociedad demandante sí tenía la obligación de verificación estudiada, y por ello le asistía la razón a la DIAN al efectuar el rechazo de dichos costos deducibles.

Ahora bien, como se resolvió por el juzgado que la sanción por inexactitud que impuso la DIAN en lo relativo a este ítem no debía sostenerse al encontrar que la administrada incurrió en un error en la interpretación del sistema normativo que imponía la obligación de verificar que su contratista hubiere pagado la seguridad social, el monto de la sanción impuesta en la liquidación oficial debe reducirse en esos \$31.013.000.

5.3.2 Se estableció también en este proceso que la DIAN rechazó como costos la suma de \$6.186.000, correspondientes a una amortización de gastos registrados contable y fiscalmente como diferidos, pero que la autoridad tributaria trató en la liquidación oficial como depreciación. El juzgado le concedió la razón al contribuyente, y por ello el valor que tal rechazo implica en la liquidación del impuesto de renta asciende a la suma de \$1.547.000, que se duplicó al liquidar la sanción. Por ello este monto, duplicado operará en favor del demandante.

5.3.3 Ha resuelto el juzgado mantener el rechazo que hizo la DIAN de los \$35.000 y los \$308.000 por retenciones no soportadas en la declaración de renta y deducción por costos parafiscales no pagados en el año 2014. Tales rechazos se reflejan obviamente en el valor de la sanción por inexactitud a imponerse.

#### 5.4. Del restablecimiento del Derecho

Estando las cosas como quedaron resueltas, con la aceptación por parte del juzgado sobre que le asistía razón a la DIAN al rechazar el costo por los valores pagados en el año 2014 por SITECO SAS al contratista Marín Llanos, en el monto de \$124.052.000, así como los \$308.000 por valores no pagados en el año 2014 por seguridad social, la incidencia en el menor impuesto es igual al 25% de la sumatoria de esos dos guarismos (\$124.360.000) para un total de \$31.090.000. Y el desconocimiento de la retención en la fuente no acreditada en instancia administrativa ni judicial, por valor de \$35.000. Implican que el valor dejado de pagar en el denuncia rentístico del año 2014 por parte de SITECO SAS, ascendió a la suma de \$31.125.000.00.

No obstante lo anterior, el valor de \$31.125.000.00 no se traduce en el monto de la sanción por inexactitud a imponerse, ya que el juzgado acepta que de ella la suma de \$31.013.000 debe restarse, ya que encuentra que la conducta de la administrada obedece a una diferencia en los criterios con los que interpretó las normas que imponían la obligación de verificar que su contratista del año 2014 hiciera aportes a la seguridad social en salud y pensiones.

De otra parte, y habida cuenta que la autoridad tributaria no podía desconocer el monto de \$6.186.000 por concepto de amortizaciones en los gastos de la contribuyente, ese valor implica una reducción en la renta líquida gravable a la suma de \$ 1.009.317.000.00, por ende el impuesto neto de renta, y el saldo a favor de SITECO SAS, y la sanción aplicable, se reflejan en el siguiente cuadro en el que se establece la declaración de renta como el juzgado considera debe quedar, para efectos del restablecimiento del derecho, habida cuenta que la nulidad solicitada se abre paso parcialmente.

REN GLO N	CONCEPTO	VALOR DECLARADO	VALOR LIQUIDACION OFICIAL	VALOR DEDUCIDO POR EL JUZGADO
42	INGRESOS BRUTOS OPERACIONES	\$ 10.104.180.000.00	\$10.104.180.000.00	\$10.104.180.000.00
43	INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONES	\$ 131.196.000.00	\$ 131.196.000.00	\$ 131.196.000.00
44	INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	\$ 66.235.000.00	\$ 66.235.000.00	\$ 66.235.000.00
45	TOTAL INGRESOS BRUTOS	\$ 10.301.611.000.00	\$ 10.301.611.000.00	\$10.301.611.000.00
46	DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS	\$ 115.114.000.00	\$ 115.114.000.00	\$ 115.114.000.00
47	INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	\$ 4.120.000.00	\$ 4.10.000.00	\$ 4.120.000.00
48	TOTAL INGRESOS NETOS	\$ 10.182.377.000.00	\$10.182.377.000.00	\$10.182.377.000.00
49	COSTOS DE VENTAS Y DE PRESTACION DE SERVICIOS	\$ 8.699.251.000.00	\$ 8.575.199.000.00	\$ 8.575.199.000.00

50	OTROS COSTOS			
51	<b>TOTAL COSTOS</b>	<b>\$ 8.699.251.000.00</b>	<b>\$ 8.575.199.000.00</b>	<b>\$ 8.575.199.000.00</b>
52	<b>GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN</b>	<b>\$ 467.245.000.00</b>	<b>\$ 460.751.000.00</b>	<b>\$ 466.937.000.00</b>
53	GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$ 37.657.000.00	\$ 37.657.000.00	\$ 37.657.000.00
54	DEDUCCION INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJO			
55	OTRAS DEDUCCIONES	\$ 93.267.000.00	\$ 93.267.000.00	\$ 93.267.000.00
56	TOTAL DEDUCCIONES	\$ 598.169.000.00	\$ 591.675.000.00	\$ 597.861.000.00
57	<b>RENTA LIQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO</b>	<b>\$ 884.957.000.00</b>	<b>\$ 1.015.503.000.00</b>	<b>\$ 1.009.317.000.00</b>
58	PÉRDIDA LIQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO			
59	COMPENSACIONES			
60	<b>RENTA LIQUIDA</b>	<b>\$ 884.957.000.00</b>	<b>\$ 1.015.503.000.00</b>	<b>\$ 1.009.317.000.00</b>
61	RENTA PRESUNTIVA	\$ 131.152.000.00	\$ 131.152.000.00	\$ 131.152.000.00
62	RENTA EXENTA			
63	RENTAS GRAVABLES			
64	<b>RENTA LIQUIDA GRAVABLE</b>	<b>\$ 884.957.000.00</b>	<b>\$ 1.015.503.000.00</b>	<b>\$ 1.009.317.000.00</b>
65	INGRESOS POR GANANCIA OCASIONAL			
66	COSTOS POR GANANCIA OCASIONAL			
67	GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS			
68	GANANCIAS OCASIONALES GRAVABLES	\$ 221.239.250.00	\$ 253.875.750.00	\$ 252.329.000.00
69	<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA LIQUIDA GRABABLE</b>	<b>\$ 221.239.000.00</b>	<b>\$ 253.876.000.00</b>	<b>\$ 252.329.000.00</b>
70	DESCUENTOS TRIBUTARIOS			
71	<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>\$ 221.239.000.00</b>	<b>\$ 253.876.000.00</b>	<b>\$ 252.329.000.00</b>
72	IMPUESTO DE GANACIAS OCASIONALES			
73	DESCUENTOS POR IMPUESTOS PAGADAOS EN EL EXTERIOR			
74	<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	<b>\$ 221.239.000.00</b>	<b>\$ 253.876.000.00</b>	<b>\$ 252.329.000.00</b>

75	ANTICIPO DE RENTA AÑO 2014			
76	SALDO A FAVOR 2013	\$ 101.340.000.00	\$ 101.340.000.00	\$ 101.340.000.00
77	AUTORRETENCIONES			
78	OTRAS RETENCIONES	\$ 254.214.000.00	\$ 254.179.000.00	\$ 254.179.000.00
79	<b>TOTAL RETENCIONES 2014</b>	<b>\$ 254.214.000.00</b>	<b>\$ 254.179.000.00</b>	<b>\$ 254.179.000.00</b>
80	ANTICIPO DE RENTAS 2015			
81	SALDO A PAGAR POR IMPUESTO			
82	<b>SANCIONES</b>		<b>\$ 343.000.00</b>	<b>\$ 343.000.00</b>
83	TOTAL SALDO A PAGAR			
84	<b>TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>\$ 134.315.000.00</b>	<b>\$ 68.971.000.00</b>	<b>\$ 102.847.000.00</b>

#### 5.4. Sobre la condena en costas

Como hay lugar a declarar la nulidad parcial del acto atacado pero las pretensiones de restablecimiento del derecho apenas tienen un triunfo reducido en lo económico, no hay lugar a condena en costas en favor de ninguna de las partes, por así autorizarlo el artículo 365 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el JUZGADO PRIMERO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO DE MANIZALES, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

#### RESUELVE

**PRIMERO:** DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la liquidación oficial 102412018000016 del 30 de mayo de 2018, determinada por la demandada DIAN con respecto a la declaración de renta de SITECO SAS, por el año 2014, en cuanto rechazó la suma de \$6.186.000 de costos, valor amortizado por el contribuyente, producto de los gastos efectuados en el año 2011, para la adecuación de cubículos en la sede de la sociedad.

Igualmente se declara la nulidad parcial en cuanto aplicó sanción por inexactitud considerando para su tasación el valor del impuesto a pagar por la sociedad SITECO SAS, la suma a que se refiere el valor citado en el párrafo anterior, y la suma de \$31.013.000 que el juzgado considera no se ha debido aplicar. En los demás aspectos atacados en este medio de control, se mantiene inmodificable la liquidación oficial de impuestos.

**SEGUNDO:** A Título DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO disponer que la declaración del impuesto de renta y complementarios del año 2014 de la sociedad

accionante SITECO SAS, es como se determina a continuación en lo que tiene que ver con los aspectos y cifras analizados en este medio de control:

REGLON	CONCEPTO	VALOR DECLARADO	VALOR LIQUIDACION OFICIAL	VALOR DEDUCIDO POR EL JUZGADO
42	INGRESOS BRUTOS OPERACIONES	\$ 10.104.180.000.00	\$10.104.180.000.00	\$10.104.180.000.00
43	INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONES	\$ 131.196.000.00	\$ 131.196.000.00	\$ 131.196.000.00
44	INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	\$ 66.235.000.00	\$ 66.235.000.00	\$ 66.235.000.00
45	TOTAL INGRESOS BRUTOS	\$ 10.301.611.000.00	\$ 10.301.611.000.00	\$10.301.611.000.00
46	DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS	\$ 115.114.000.00	\$ 115.114.000.00	\$ 115.114.000.00
47	INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	\$ 4.120.000.00	\$ 4.10.000.00	\$ 4.120.000.00
48	TOTAL INGRESOS NETOS	\$ 10.182.377.000.00	\$10.182.377.000.00	\$10.182.377.000.00
49	COSTOS DE VENTAS Y DE PRESTACION DE SERVICIOS	\$ 8.699.251.000.00	\$ 8.575.199.000.00	\$ 8.575.199.000.00
50	OTROS COSTOS			
51	<b>TOTAL COSTOS</b>	<b>\$ 8.699.251.000.00</b>	<b>\$ 8.575.199.000.00</b>	<b>\$ 8.575.199.000.00</b>
52	<b>GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN</b>	<b>\$ 467.245.000.00</b>	<b>\$ 460.751.000.00</b>	<b>\$ 466.937.000.00</b>
53	GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$ 37.657.000.00	\$ 37.657.000.00	\$ 37.657.000.00
54	DEDUCCION INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJO			
55	OTRAS DEDUCCIONES	\$ 93.267.000.00	\$ 93.267.000.00	\$ 93.267.000.00
56	TOTAL DEDUCCIONES	\$ 598.169.000.00	\$ 591.675.000.00	\$ 597.861.000.00
57	<b>RENTA LIQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO</b>	<b>\$ 884.957.000.00</b>	<b>\$ 1.015.503.000.00</b>	<b>\$ 1.009.317.000.00</b>
58	PÉRDIDA LIQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO			
59	COMPENSACIONES			

60	RENTA LIQUIDA	\$ 884.957.000.00	\$1.015.503.000.00	\$ 1.009.317.000.00
61	RENTA PRESUNTIVA	\$ 131.152.000.00	\$ 131.152.000.00	\$ 131.152.000.00
62	RENTA EXENTA			
63	RENTAS GRAVABLES			
64	RENTA LIQUIDA GRAVABLE	\$ 884.957.000.00	\$ 1.015.503.000.00	\$ 1.009.317.000.00
65	INGRESOS POR GANANCIA OCASIONAL			
66	COSTOS POR GANANCIA OCASIONAL			
67	GANANCIAS OCASIONALES NO GRAVADAS Y EXENTAS			
68	GANANCIAS OCASIONALES GRAVABLES	\$ 221.239.250.00	\$ 253.875.750.00	\$ 252.329.000.00
69	IMPUESTO SOBRE LA RENTA LIQUIDA GRABABLE	\$ 221.239.000.00	\$ 253.876.000.00	\$ 252.329.000.00
70	DESCUENTOS TRIBUTARIOS			
71	IMPUESTO NETO DE RENTA	\$ 221.239.000.00	\$ 253.876.000.00	\$ 252.329.000.00
72	IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES			
73	DESCUENTOS POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR			
74	TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$ 221.239.000.00	\$ 253.876.000.00	\$ 252.329.000.00
75	ANTICIPO DE RENTA AÑO 2014			
76	SALDO A FAVOR 2013	\$ 101.340.000.00	\$ 101.340.000.00	\$ 101.340.000.00
77	AUTORRETENCIONES			
78	OTRAS RETENCIONES	\$ 254.214.000.00	\$ 254.179.000.00	\$ 254.179.000.00
79	TOTAL RETENCIONES 2014	\$ 254.214.000.00	\$ 254.179.000.00	\$ 254.179.000.00
80	ANTICIPO DE RENTAS 2015			
81	SALDO A PAGAR POR IMPUESTO			
82	SANCCIONES		\$ 343.000.00	\$ 343.000.00

83	TOTAL SALDO A PAGAR			
84	TOTAL SALDO A FAVOR	\$ 134.315.000.00	\$ 68.971.000.00	\$ 102.847.000.00

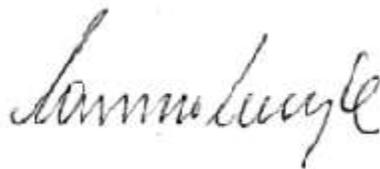
**TERCERO:** SIN CONDENA EN COSTAS.

**CUARTO:** En caso de ser necesario, desde ya se autoriza la expedición de copias auténticas de la presente sentencia que soliciten las partes de conformidad con lo establecido en el art. 114 del CGP.

**QUINTO:** Una vez se encuentre ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente, previa cancelación de las anotaciones en el aplicativo de Justicia XXI.

De existir saldo en la cuenta de gastos, devuélvanse los dineros respectivos, luego de efectuar su liquidación por Secretaría.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE



CARLOS MARIO ARANGO HOYOS

JUEZ

<p><b>Firmado Por:</b></p> <p><b>CARLOS MARIO</b></p> <p><b>JUEZ</b></p> <p><b>JUEZ - JUZGADO 001</b></p> <p><b>LA CIUDAD DE</b></p>	<p>JUZGADO PRIMERO ADMINISTRATIVO DEL CIRCUITO MANIZALES – CALDAS <u>NOTIFICACIÓN POR ESTADO</u></p> <p>El auto anterior se notifica en el Estado No. 44 del <u>24 DE MARZO DE 2021</u></p>  <p>PAULA ANDREA HURTADO DUQUE Secretaria</p>	<p><b>ARANGO HOYOS</b></p> <p><b>ADMINISTRATIVO DE</b></p> <p><b>MANIZALES-CALDAS</b></p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------

Este documento fue generado con firma electrónica y cuenta con plena validez jurídica, conforme a lo dispuesto en la Ley 527/99 y el decreto reglamentario 2364/12

Código de verificación: **9913499d7ba13042773d7a8c0a4bfcc7c61fe9ebbc8cc322e5ff242ff9440acc**

Documento generado en 23/03/2021 02:28:21 PM

**Valide este documento electrónico en la siguiente URL:**  
**<https://procesojudicial.ramajudicial.gov.co/FirmaElectronica>**