



Juzgado Décimo Administrativo del Circuito Judicial de Ibagué

Ibagué, seis (6) de mayo del dos mil veintiuno (2021)

Radicado: 73001 33 33 010 2018 00247 00
Medio de control: NULIDAD y RESTABLECIMIENTO
Demandante: VALTA S.A.S
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS y ADUANAS NACIONALES
Asunto: nulidad liquidación oficial de revisión impuesto renta
Sentencia: 00015

I. ANTECEDENTES

Surtido el trámite legal y de conformidad con lo establecido en los artículos 179 y 187 del C.P.A.C.A., se procede a dictar sentencia en el proceso que en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho promovió la sociedad **VALTA S.A.S** en contra de la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN SECCIONAL IBAGUÉ**.

1. PRETENSIONES

1.1 Que se declare la nulidad de la operación administrativa que culminó con la liquidación oficial de revisión en materia de impuesto sobre la renta No 092412018000002 de fecha 1 de febrero del 2018, por el año gravable 2013.

1.2 Que se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión en materia de impuesto sobre la renta No. 092412018000002 de fecha 1 de febrero del 2018, por el año gravable 2013.

1.3 Como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, se revoque la liquidación oficial de revisión en materia de impuesto sobre la renta No. 092412018000002 de fecha 1 de febrero del 2018, por el año gravable 2013.

1.4 Que, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la liquidación oficial No. 092412015000009 de fecha 24 de febrero de 2015.

1.5 Que se condene a la accionada en costas y agencias en derecho

2. HECHOS

Como fundamento de sus pretensiones, el apoderado de la parte accionante expuso los siguientes hechos que son susceptibles de sintetizar así:

2.1. Que la DIAN mediante liquidación oficial No. 092412015000009 del 24 de febrero de 2015 accedió al proyecto de corrección presentado por la accionante, sobre el impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2013, en la cual se determinó un saldo a favor de VALTA S.A.S por valor de doscientos sesenta y ocho millones seiscientos veinte mil pesos (\$268.620.000) pesos, según el cuadro siguiente:

Concepto	valor
Renta líquida gravable	\$343.760.
Tarifa impuesto de renta	25%
Valor impuesto sobre la renta	\$85.940.000
Valor neto impuesto de renta	\$85.940.000
Saldo a favor año gravable anterior	\$177.088.000
Total retenciones	\$177.422.000
Total, saldo a favor	\$268.620.000

2.2 Mediante requerimiento especial renta sociedades 0923820170000006 del 19 de mayo de 2017, la DIAN propone modificar la liquidación privada de la demandante rechazando gastos, que conciliados se expresan como sigue:

Concepto	Valores	
	Liquidación privada	Rechazo DIAN
renta líquida gravable según declaración de renta	343.760	
Rechazo de deducciones por falta de comprobación de aportes al SGSS	0	48.229.164
Subtotal	343.760	48.229.164
Renta líquida gravable requerimiento especial		391.989.164
Tarifa impuesto		25%
Total, impuesto según requerimiento especial		97.997.291
Aproximado art 577 estatuto tributario		97.997.000

2.3 Mediante el requerimiento especial renta sociedades No 0923820170000006 del 19 de mayo del 2017, la DIAN propone un nuevo saldo a favor, que conciliado queda como sigue:

Conceptos	Valores
Total impuesto a cargo según requerimiento especial	97.997.000
Saldo a favor año gravable 2012 sin solicitud de devolución	177.088.000
Total retenciones año gravable 2013	177.422.000
Saldo a favor propuesto sin sanción por inexactitud	256.563.000
Sanción por inexactitud propuesta	12.057.000
Saldo a favor propuesto	244.506.000

2.4 Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial renta sociedades 0923820170000006 del 19 de mayo de 2017, VALTA se opuso a reconocer en favor del fisco nacional el desconocimiento de los siguientes conceptos que afectan su base gravable:

Concepto	Valor
Rechazo de deducciones por falta de prueba de aportes al SGSS	48.229.164
Total	48.229.164
Total, aproximado art 577 estatuto tributario	48.229.000

2.5 Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial renta sociedades No 0923820170000006 de fecha 19 de Mayo de 2017, uno de los argumentos de VALTA para oponerse al rechazo¹ de las deducciones por falta de prueba de los aportes al sistema de seguridad social en salud es que con ninguna de las personas mencionadas VALTA tubo contrato de prestación de servicios durante el 2013, cuya duración fuera superior a tres meses, pues sencillamente se trataba de proveedores habituales no permanentes de servicio de cargue y descargue de camiones, según la necesidad de carga originada o recibida por la empresa.

¹ Cuando la DIAN rechaza la deducción de un costo o gasto de la depuración fiscal del impuesto de renta del contribuyente, esto genera que se aumente la renta ordinaria, lo que ocasiona un mayor valor del impuesto

Indica el apoderado que se trata de contratos de ejecución instantánea que no tienen la connotación de permanentes ni de tracto sucesivo, en los cuales los contratistas tienen libertad de prestar el mismo servicio a otros usuarios, sin exclusividad para con VALTA, no cumplen horario, se les señalaba el vehículo a descargar y el sitio de ubicación de la carga, asignándoles actividades según su disponibilidad de tiempo.

2.6 Otro de los argumentos esbozados por VALTA para oponerse al rechazo de las deducciones, es señalar que a los contratistas no se les pagaba por lapso de tiempo de servicios, ni por días, sino por tonelaje o por unidad de cargue y/o descargue.

2.7 Otro de los argumentos es que la ley en el 2013 imponía a los contribuyentes la obligación del pago de aportes al sistema de seguridad social en salud cuando el periodo de vinculación contractual fuera superior a 3 meses y no en razón a la sumatoria de lo devengado, que solo servía para establecer el salario base de liquidación, tampoco la sumatoria de los tiempos o de los ratos que los contratistas dedicaban a prestar el servicio de cargue y descargue.

2.8 VALTA argumenta que se le realizó una acumulación indebida de pagos a varios proveedores de servicio de carga, que si bien es cierto eran habituales en el 2013, de ninguna manera eran permanentes, siendo el contrato de cargue y/o descargue un contrato diferente sin solemnidad alguna, solamente contratos consensuales.

2.9 La accionante respecto al rechazo de las deducciones, señala que es improcedente la aplicación del concepto contenido en el oficio 60032 del 23 de septiembre del 2013 por los siguientes motivos:

i) Versa sobre una persona natural que presta servicios de transporte de carga con su propio vehículo, los cuales, son de naturaleza diferente a los prestados por personas naturales, cuyas deducciones pretende la DIAN rechazar, además que en materia administrativa el principio de analogía² no aplica.

ii) Porque a la luz del inciso final del artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, su observancia u obligatoriedad sólo sería dable a partir del año gravable 2014, pues no se está frente a una interpretación con autoridad sino con facultad, que es un aspecto sustancialmente diferente.

iii) Porque al haber sido publicado en el Diario Oficial del 07 de octubre de 2015, carece de fuerza ejecutoria para el caso que nos ocupa, el año gravable 2013, así se hubiera originado o expedido durante él. Al respecto véase la página web de la DIAN, en uno de cuyos enlaces muestra los conceptos que han sido divulgados a través del medio citado.

2.10 Además agrega que no se le podía aplicar el concepto contenido en el oficio No 72394 del 13 de noviembre del 2013 por las siguientes razones:

i) Porque a la luz del inciso final del artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, su observancia u obligatoriedad sólo sería dable a partir del año gravable 2014, pues no se está frente a una interpretación con autoridad sino con facultad, que es un aspecto sustancialmente diferente.

ii) Porque se pretende dar la validez de acto administrativo amparándose en lo establecido en el artículo 264 de la ley 223 de 1995, sin tener en cuenta que carece de fuerza ejecutorial al no haber sido publicado en el diario oficial, como puede constatarse en la página web de la DIAN, en uno de cuyos enlaces muestra los conceptos que han sido divulgados a través del citado medio.

2.11 Que VALTA obró de forma coherente con anterioridad al concepto contenido en el oficio 72394 del 13 de noviembre de 2013, cuyo aparte pertinente dice:

² La **analogía**, aplicado al **derecho** supone la posibilidad de aplicar una norma a un supuesto similar no regulado, siempre que exista una identidad esencial entre el caso que se pretende resolver y el ya resuelto y que conforme con la **cual** el **principio** o la regla previstos para un caso o situación concreta puede extenderse a otro, que guarda con el primero una gran semejanza o identidad de ratio

“...en estos términos, para la procedencia de la deducción en el impuesto sobre la renta de los pagos realizados a las personas naturales por concepto de contratos de prestación de servicios cuya duración sea superior a tres (3) meses, el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social. para el efecto, las normas no hacen ninguna distinción ni en la forma en que se pacte el servicio, ni en los elementos o maquinaria utilizada para su prestación...”

2.12 Otro de los argumentos esgrimidos por VALTA para oponerse al rechazo de las deducciones, respecto de los conceptos es que:

“...los conceptos no constituyen en principio, una decisión administrativa, es decir, una declaración que afecte la esfera jurídica de los administrados, en el sentido de que se les imponga mediante ellos deberes u obligaciones o se les otorguen derechos. Cuando se produce a instancia de un interesado, este queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las entidades públicas que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución. No obstante, cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la administración, con las consecuencias jurídicas que ello apareja. En tal virtud deja de ser un concepto y se convierte en un Acto Administrativo, de una naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio...”

2.13 Respecto del poder jurídico de los conceptos, señala que:

“...los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios, bien hayan sido producidos a instancia de los administrados, en ejercicio del Derecho de Petición, o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes. NO se les puede considerar, en consecuencia, en principio, como actos administrativos, porque carecen de un poder decisorio.

Los conceptos, bien desde la óptica del desarrollo práctico del Derecho de Petición, o de las necesidades administrativas, fundadas en la conveniencia de propugnar la interpretación uniforme de la Ley, cumplen una función didáctica y orientadora no sólo ajustada a la constitución, sino que se justifica en razón de las dificultades que para los contribuyentes entraña el manejo de la materia impositiva.

Dichos conceptos, son actos de carácter interno, no ejecutorios y que carecen, en principio, de efectos decisorios frente a los administrados, pero si eventualmente los tuvieren, serían, en la generalidad de los casos, actos administrativos reglamentarios en el nivel último de ejecución de la Ley en sus aspectos técnicos y operativo, sujetos al control de legalidad de la jurisdicción de lo contencioso administrativo...”

2.14 Respecto de los conceptos de la DIAN, a la letra, el apoderado señala que:

“...lo manifestado en las razones ocho (8) y nueve (9) ...” (hechos once (11) y doce (12) de la presente demanda) “...conlleva legalmente hablando que para poder efectuarle control de legalidad a los conceptos emitidos...” por la DIAN “...deban estar publicados en el Diario Oficial...” Es decir, el concepto contenido en el oficio 60032 del 23 de septiembre de 2013 “...fue demandable sólo a partir del 08 de Octubre de 2015 y el segundo...”, es decir el contenido en el oficio 72394 del 13 de Noviembre de 2013 “...aún no puede ser demandado...” por falta de publicación. “...Por estas razones no pueden ser aplicados a VALTA

2.15 Que durante el año gravable 2013 y en vigencia del artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, VALTA cumplió con su obligación de exigir a todas las personas con contratos superiores a tres meses las Planillas integradas de autoliquidación de aportes (PILA) al Sistema General de Seguridad Social, para verificar los pagos correspondientes.

2.16 Que la DIAN rechazó las deducciones con el argumento que no se verificó los aportes a seguridad social en lo relacionado con los terceros individualizados en la tabla del acto administrativo demandado, sin tener en cuenta que ninguno de Ellos durante el año gravable del 2013 tuvo contrato que excediera los 3 meses.

2.17 El concepto contenido en el Oficio 72394 del 11 de noviembre de 2013 fue revocado mediante el concepto **12887 del 5 de mayo de 2015**, señalándose que a partir de esa fecha se debe verificar el pago de aportes, independientemente del tiempo de duración del contrato.

2.18 Que el 1 de febrero del 2018 la DIAN profirió la liquidación oficial de revisión **No 092412018000002** mediante la cual confirmó los valores rechazados a través del requerimiento especial No 0923820170000006 de fecha 19 de mayo de 2017.

2.19 Que el rechazo mencionado tiene las siguientes consecuencias en el proceso de determinación del impuesto:

Concepto	Valor
Costos rechazados en la liquidación oficial de revisión.	48.229.164
Tarifa de impuesto sobre la renta	25%
Impuesto básico	12.057.291
Impuesto básico aproximado art 577 del estatuto tributario	12.057.000

2.20 Que el incremento en la determinación para la sanción por inexactitud tarifada al ciento por ciento (100%)

Concepto	Valor
Incremento en el impuesto	12.057.000
Tarifa de la sanción por inexactitud	100%
sanción por inexactitud en incremento oficial	12.057.000

2.21 Que el incremento en el impuesto afectó el saldo definitivo a favor de VALTA:

Concepto	Valor
Saldo a favor en la liquidación oficial No 092412015000009 del 24 de febrero del 2015	269.620.000
Menos: incremento en el impuesto.	12.057.000
sanción por inexactitud	12.057.000
Saldo a favor determinado por la DIAN	\$244.506.000

2.22 Que la liquidación oficial de revisión **No 092412018000002** del 1 de febrero del 2018 fue debidamente notificada a VALTA S.A.S el 2 de febrero del 2018

2.23 Que acorde con lo establecido en el parágrafo del artículo 720 del estatuto tributario se presentó la demanda per saltum.

3. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA (Folio 59 al 70)

A través de apoderado judicial, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda señalando los siguientes antecedentes de la actuación de la DIAN: que mediante auto de apertura No 092382016000794 del 22 de noviembre del 2016 se dispuso iniciar investigación administrativa por el impuesto a la renta del año gravable 2013, y mediante auto de inspección tributaria No 092382017000004 del 18 de enero del 2017 se ordenó realizar investigación respecto del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, auto notificado el 20 de enero del 2017.

Que se expidió auto de requerimiento ordinario de información No 092382017000324 del 27 de febrero del 2017, realizándose visita el 6 de abril del 2017, expidiéndose acta de inspección tributaria el 18 de mayo del 2017, profiriéndose requerimiento especial No 092382017000006 del 19 de mayo del 2017, mediante el cual se propusieron modificaciones a la liquidación oficial de renta sociedades y el 1 de febrero del 2018 se profirió liquidación oficial de revisión No 092382018000002.

En la contestación de la demanda se opone a la prosperidad de las pretensiones de la misma, indicando que los actos administrativos objeto de la litis fueron proferidos conforme a las facultades constitucionales y legales otorgadas a la DIAN, sin que se hubiese transgredido normas de carácter legal y constitucional.

Señala que la ley 797 de 2003 artículo 4 establece la obligatoriedad de las cotizaciones durante la relación laboral y cesa cuando el afiliado reúne los requisitos para acceder a la pensión de jubilación y que el artículo 3 ibidem señala que las personas naturales que presten servicios al Estado o a las empresas privadas deben estar afiliados al sistema general de pensiones y la cotización debe corresponder a la totalidad de los ingresos devengados por el afiliado.

Que el artículo 108 del estatuto tributario establece como obligación al contribuyente en su calidad de contratante que pretenda llevar como deducible en su declaración de renta los contratos de prestación de servicios, la verificación de la afiliación al sistema general en pensiones, el pago de los aportes a la seguridad social en esos contratos sin importar su duración, siempre y cuando el valor del contrato sea superior al valor del salario mínimo legal y en el caso presente, en el año 2013 tuvo contratos con terceros con pagos superiores al salario mínimo legal mensual vigente, con los siguientes señores:

contratista	Valor
Baltazar Polanía	\$9.776.025
Eliecer Gómez Montoya	6.920.157
Jorge A. Sáenz	9.226.340
Octavio Barrios	8.332.067
Javier Guillermo Pachón	5.484.193
Alexander Perdomo García	3.086.378
Luis Apóstol Segura	8.404.004
Total	\$48.229.164

Que acorde con la jurisprudencia del Consejo de Estado para el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento no es necesario esperar a la publicación y ejecutoria del mismo pues el artículo 136 del CPACA dispone que la acción de nulidad puede ejercitarse en cualquier tiempo a partir de su expedición, en consecuencia, los conceptos que no han sido publicados pueden demandarse.

Indica que acorde con el artículo 108 del estatuto tributario, quien solicite como deducción correspondiente a salarios, deberá acreditar el pago de los aportes al sistema de seguridad social correspondientes a la vigencia fiscal del 2013, independiente si el contrato fue inferior o superior a 3 meses, conforme a las normas, hecho que fue mencionado en la liquidación oficial de revisión como acto administrativo definitivo, y no en los conceptos de la DIAN a los cuales no se les dio aplicación en lo investigado correspondiente al año 2013.

Señala que sin importar el nombre que se le dé en materia civil al contrato de transporte, en materia fiscal se entiende por un servicio personal que realizó un trabajador independiente, y, por tanto, el contratante debe verificar la afiliación, el pago de las cotizaciones y aportes al sistema de seguridad social.

Precisa que la discusión en el presente litigio, no es si quienes prestaron el servicio lo hicieron mediante vínculo laboral o de prestación de servicios, de forma permanente, habitual o de ejecución instantánea, la discusión se centra en si esa vinculación o relación laboral originó un deducible a favor de la sociedad por el pago de sus salarios como lo señala el artículo 108 del estatuto tributario, situación que debía probarse, siendo la prueba documental la idónea para demostrar los pagos al sistema de seguridad social.

Que la aplicación de los conceptos No 600323 del 23 de septiembre del 2013 y 72394 del 13 de noviembre del 2013 se inicia a partir del 2014 y para el año gravable 2013 lo establecido en los artículos **26 y 27 la ley 1393 del 2010**³, encaminados a controlar la evasión y la elusión de cotizaciones y de aportes.

Añade que si pretenden demostrar que no estaban obligados a verificar el pago de los aportes a la seguridad social de las personas a las que contrató para la prestación de un servicio, dicha situación se enmarca en una discusión de puro derecho, en razón a que en el acto administrativo enjuiciado se señalan las normas que establecen una obligación, acorde con lo anterior solicitó se desestimen la totalidad de las súplicas de la demanda, por no asistirles el derecho.

Propuso la excepción de; *i) legalidad del acto administrativo objeto de nulidad en el presente proceso.*

4. Alegatos de conclusión y concepto del ministerio público

4.1 Parte demandante (FI 459)

Dentro de la oportunidad legal el apoderado allego memorial contentivo de los alegatos de conclusión indicado que el contrato de transporte es diferente al de cargue y descargue prestado por coteros, braceros o cargadores, los cuales son trabajadores independientes y por cuenta propia.

Que, si bien es cierto que los servicios requeridos por VALTA a los cargadores, durante el periodo gravable del 2013 fue frecuente, de ninguna manera puede calificarse de permanente, además no se les contrato por tiempo fijo, completo, o de medio tiempo, ni parcial, sino por evento, quedando claro que la prestación de servicio se realizó por evento y no por periodo de tiempo.

Que VALTA obró en amparo de los conceptos expedidos por la DIAN y con base en la seguridad jurídica a voces del artículo 264 de la Ley 22 de 1995, el cual expresa:

“los contribuyentes que actúen con base en los conceptos escritos de la subdirección jurídica de la DIAN, podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos, durante el tiempo que los conceptos se encuentren vigentes y las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias.”

4.2 Parte demandada (Folios 449 al 453)

El apoderado de la DIAN allegó escrito contentivo de las alegaciones finales señalando que se deben negar las pretensiones de la demanda en razón a que la ley 797 del 2003 señala que las personas naturales que prestan servicios directamente al Estado o a las empresas del sector privado deben estar afiliados al sistema de seguridad social y pagar las cotizaciones acorde con el ingreso efectivamente percibido por el afiliado y que el

³ **Ley 1393 del 2010. Capítulo III medidas en materia de control a la evasión y elusión de cotizaciones y aportes. 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 parágrafo: **“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”.

artículo 108 del estatuto tributario señala que para la deducción por salarios el contratante debe verificar la afiliación y el pago de los aportes al sistema de seguridad social, independientemente del término del contrato.

En el presente litigio la demandante pretende que se le tenga en cuenta como deducible en la declaración de renta y complementarios para el año gravable del 2013, el pago de los aportes de las personas que prestaron sus servicios como braceros en el cargue y descargue de mercancías, lo cual fue negado por la DIAN en la liquidación oficial de revisión, porque la accionante no verificó que efectivamente esas personas estuvieran vinculadas al sistema de seguridad social y que efectivamente hubieran pagado los aportes o cotizaciones.

En la audiencia de pruebas los testigos declararon que no estaban afiliados al sistema de seguridad social, que no son cotizantes, no pagan aportes o cotizaciones al sistema de seguridad social, que han realizado la labor de cargue y descargue para esa empresa durante varios años, se les paga diariamente y que no recibieron más de 8 millones de pesos, durante el año 2013.

No se trata de contratos de ejecución instantánea, sino contratos que generan una verdadera relación laboral y, por lo tanto, deberían estar afiliados al sistema de seguridad social y cancelar las cotizaciones acordes con los ingresos efectivamente percibidos.

Agrega que con los testimonios se prueba que esas personas no se encuentran afiliadas, no cancelaron los aportes y cotizaciones, que los trabajadores no recibieron las sumas de dinero que aparecen relacionadas en los documentos contables de la sociedad, por tanto, el cálculo de los aportes, relacionadas por la sociedad no pueden tenerse en cuenta, situación que determina una inexactitud en la declaración de renta.

Por lo anterior concluye que no existe violación a las normas invocadas por la actora, quedando demostrado que las actuaciones de la DIAN fueron conforme a derecho en su integralidad, en consecuencia, solicitó se nieguen las pretensiones de la demanda al demostrarse la legalidad de los actos administrativos objeto del presente juicio.

5. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DEL DESPACHO

5.1 Problema Jurídico

Procede el despacho a determinar si, ¿debe declararse la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 092412018000002 del 1 de febrero del 2018 que rechazó las deducciones por no cumplir con la obligación de verificar la afiliación y el pago de los aportes al sistema de seguridad social de los contratistas prestadores del servicio sin vínculo laboral o si por el contrario el acto administrativo se encuentra ajustado al ordenamiento legal?

5.2. Tesis de las partes

5.2.1 Tesis de la parte accionante

Solicita que se acceda a las pretensiones de la demanda porque si bien es cierto que los servicios requeridos por VALTA a los cargadores, durante el periodo gravable del 2013 fue frecuente, de ninguna manera puede calificarse de permanente, además no se les contrato por tiempo fijo, completo, o de medio tiempo, ni parcial, sino por evento,

quedando claro que la prestación de servicio se realizó por evento y no por periodo de tiempo, indicado que el contrato de transporte es diferente al de cargue y descargue prestado por coteros, braceros o cargadores, los cuales son trabajadores independientes y por cuenta propia.

5.2.2 Tesis parte accionada.

Solicitó se niegue las pretensiones de la demanda porque la discusión en el presente litigio, no es si quienes prestaron el servicio lo hicieron mediante vínculo laboral o de prestación de servicios, de forma permanente, habitual o de ejecución instantánea, el debate se centra en si esa vinculación o relación laboral originó un deducible a favor de la sociedad por el pago de sus salarios como lo señala el artículo 108 del estatuto tributario, situación que debía probarse, siendo la prueba documental la idónea para demostrar los pagos al sistema de seguridad social.

Que con los testimonios se prueba que esas personas no se encuentran afiliadas, no cancelaron los aportes y cotizaciones, que los trabajadores no recibieron las sumas de dinero que aparecen relacionadas en los documentos contables de la sociedad, por tanto, el cálculo de los aportes, relacionadas por la sociedad no pueden tenerse en cuenta, situación que determina una inexactitud en la declaración de renta.

5.3 Tesis del despacho

Se negarán las pretensiones de la demanda, como quiera que, de acuerdo con el material probatorio aportado, no se desvirtuó la presunción de legalidad que reviste al acto administrativo enjuiciado, toda vez que las razones expuestas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Ibagué DIAN para rechazar la deducción por el pago realizados a trabajadores independientes, se encuentran ajustadas a derecho, pues en efecto la sociedad VALTA S.A.S, no cumplió con el deber legal de verificar la afiliación y el pago de aportes al sistema general de seguridad social, por parte de los contratistas.

6. Hechos probados jurídicamente relevantes

HECHOS PROBADOS	MEDIO PROBATORIO
1. Que VALTA S.A.S es una sociedad por acciones simplificada matriculada en la Cámara de comercio de Ibagué el 16 de diciembre de 1998	Documental: Copia certificado existencia y representación legal Cámara de comercio de Ibagué (fl 12 -15 cuaderno principal tomo I)
2. Que VALTA presentó declaración de renta y complementarios para el año gravable del 2013 con un saldo a favor de \$268.620.000 pesos	Documental: Copia declaración de renta y complementarios para el año gravable del 2013 (fl 16)
3. Que la DIAN expidió la liquidación renta sociedades y/o naturales con contabilidad. Corrección.	Documental: Copia liquidación oficial de corrección No 092412015000009 del 24 de febrero del 2015 y anexos. (fl 17 – 20)
4. La DIAN expidió requerimiento especial renta sociedades y/o naturales obligadas a contabilidad	Documental: Copia requerimiento especial No 0923820170000006 del 19 de mayo del 2017 con anexos (fl 21 – 28 cuaderno principal)
5. Que la DIAN rechazó las deducciones correspondientes a los salarios pagados a los trabajadores por valor de \$48.229.164 por no dar cumplimiento con lo establecido en el parágrafo 2 artículo 108 estatuto tributario.	Documental: Copia anexo explicativo al requerimiento especial No 0923820170000006 del 19 de mayo del 2017 con anexos (fl 23 vuelto cuaderno principal tomo I)

6. Que VALTA dio respuesta al requerimiento, indicando que el personal que prestó servicios, lo hizo bajo contratos de ejecución instantánea	Documental: Copia respuesta de fecha 18 de agosto del 2017 (fl 29-31)
7. La DIAN expidió liquidación oficial de revisión renta sociedades y/o naturales obligados contabilidad revisión, mediante la cual se corrigió el saldo a favor de la accionante, estableciéndolo en \$244.506.000,	Documental: Copia liquidación oficial de revisión No 092412018000002 del 1 de febrero del 2018 y anexos. (fl 32 - 44 cuaderno principal tomo I)
8. Que la DIAN estableció en \$12.057.000 de pesos el impuesto sobre la renta a cargo de la demandante	Documental: Copia liquidación oficial de revisión No 092412018000002 del 1 de febrero del 2018 y anexos. (fl 32 - 44)
9. Que la sanción por inexactitud en la declaración de renta es igual al 100% del impuesto sobre la renta o sea \$12.057.000 de pesos	Documental: Copia liquidación oficial de revisión No 092412018000002 del 1 de febrero del 2018 y anexos. (fl 32 - 44 cuaderno principal tomo I)

7. Marco legal

El Decreto 624 de 1989, por el cual se expidió el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, indica que las obligaciones tributarias se originaran una vez se realice el presupuesto previsto en la ley como generador del impuesto, siendo su objeto el pago del tributo.

De modo que serán contribuyentes o responsables directos, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial. Así mismo y respecto del tema bajo estudio, el estatuto tributario estableció los parámetros para efectos de deducir impuestos por salarios pagados, así:

“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.

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.

PAR. Para que sean deducibles los pagos efectuados por los empleadores cuyas actividades sean la agricultura, la silvicultura, la ganadería, la pesca, la minería, la avicultura o la apicultura, a que se refiere el artículo 69 de la ley 21 de 1982, por concepto de salarios, subsidio familiar, aportes para el SENA, calzado y overoles para los trabajadores, es necesario que el contribuyente acredite haber consignado oportunamente los aportes ordenados por la citada ley.

Adicionado- PAR 2. 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.

Modificado- PAR 3. 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. (Negrilla fuera de texto)

El gobierno nacional con la expedición del Decreto 1070 del 2013 reglamentó el parágrafo 2 del artículo 108 del Estatuto Tributario sobre la obligación de los contratantes de verificar

la afiliación y el pago de las cotizaciones al sistema general de seguridad social estableciendo:

“Información para clasificar a las personas naturales:

Artículo 1. Determinación de la clasificación de las Personas Naturales en las Categorías Tributarias establecidas en el artículo 329 del Estatuto Tributario. Las personas naturales residentes en el país deberán reportar anualmente a sus pagadores o agentes de retención la información necesaria para determinar la categoría tributaria a que pertenecen de acuerdo con lo previsto en el artículo 329 del Estatuto Tributario, a más tardar el treinta y uno (31) de marzo del respectivo periodo gravable. La persona deberá manifestar expresamente:

1. Si sus ingresos en el año gravable inmediatamente anterior provienen o no de la prestación de servicios de manera personal o del desarrollo de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) del total de los ingresos percibidos por el contribuyente en dicho periodo fiscal.

2. Si sus ingresos en el año gravable inmediatamente anterior provienen o no de la prestación de servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o de la prestación de servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados, o de maquinaria o equipo especializado, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) del total de los ingresos percibidos por el contribuyente en dicho periodo fiscal. 3. Si está obligada a presentar declaración de renta por el año gravable inmediatamente anterior.

4. Si sus ingresos totales en el año gravable inmediatamente anterior superaron cuatro mil setenta y tres (4.073) UVT.

(...)

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.”

El Congreso de la República con la expedición de la Ley 1393 del 12 de julio del 2010: “por la cual se definen rentas de destinación específica para la salud, se adoptan medidas para promover actividades generadoras de recursos para la salud, para evitar la evasión y la elusión de aportes a la salud, se redireccionan recursos al interior del sistema de salud y se dictan otras disposiciones” estableció:

“MEDIDAS DE CONTROL A LA EVASIÓN Y ELUSIÓN DE COTIZACIONES Y APORTES.

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:

“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.”

La definición de lo que constituye inexactitud en la declaración de renta se encuentra señalada en el artículo 647 del estatuto tributario y las sanciones por inexactitud las estableció el artículo 648 de la misma codificación.

“Artículo. 647. Sanción por inexactitud.

Modificado- Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente aprobados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

(...)

“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.

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1o de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5o del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5 del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
4. <Ver Notas del Editor> Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo **PARÁGRAFO 1o.** La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1o del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2o. La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018”

Respecto de las cotizaciones al sistema de seguridad social, la ley 797 del 2003, establece:

“Artículo 3º. El artículo 15 de la Ley 100 de 1993, quedará así:

Artículo 15. Afiliados. Serán afiliados al Sistema General de Pensiones:

1. En forma obligatoria: Todas aquellas personas vinculadas mediante contrato de trabajo o como servidores públicos. Así mismo, **las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado, bajo la modalidad de contratos de prestación de**

servicios, o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, los trabajadores independientes y los grupos de población que por sus características o condiciones socioeconómicas sean elegidos para ser beneficiarios de subsidios a través del Fondo de Solidaridad Pensional, de acuerdo con las disponibilidades presupuestales.

También serán afiliados en forma obligatoria al Sistema General de Pensiones creado por la Ley 100 de 1993, y se regirán por todas las disposiciones contenidas en esta ley para todos los efectos, los servidores públicos que ingresen a Ecopetrol, a partir de la vigencia de la presente ley.

Durante los tres (3) años siguientes a la vigencia de esta ley, los Servidores públicos en cargos de carrera administrativa, afiliados al régimen de prima media con prestación definida deberán permanecer en dicho régimen mientras mantengan la calidad de tales. Así mismo quienes ingresen por primera vez al Sector Público en cargos de carrera administrativa estarán obligatoriamente afiliados al Instituto de los Seguros Sociales, durante el mismo lapso.³ Bajo el entendido que se excluye de la aplicación de la norma a quienes se vinculen por primera vez al sector público en cargos de carrera, si previamente se encontraban afiliados al régimen de ahorro individual con solidaridad. [Sentencia C-1024-04.]

Parágrafo 1º. *En el caso de los trabajadores independientes se aplicarán los siguientes principios: a) El ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado. De tal manera que aquellos que posean capacidad económica suficiente, efectúen los aportes de solidaridad previstos en esta ley*

b) Podrán efectuarse pagos anticipados de aportes;

c) El Gobierno Nacional establecerá un sistema de descuento directo de aportes para permitir el pago directo de los mismos;

d) Las administradoras no podrán negar la afiliación de los trabajadores independientes ni exigir requisitos distintos a los expresamente previstos por las normas que las rigen;

e) Los aportes podrán ser realizados por terceros a favor del afiliado sin que tal hecho implique por sí solo la existencia de una relación laboral;

f) Para verificar los aportes, podrán efectuarse cruces con la información de las autoridades tributarias y, así mismo, solicitarse otras informaciones reservadas, pero en todo caso dicha información no podrá utilizarse para otros fines.

2. En forma voluntaria: *Todas las personas naturales residentes en el país y los colombianos domiciliados en el exterior, que no tengan la calidad de afiliados obligatorios y que no se encuentren expresamente excluidos por la presente ley.*

Los extranjeros que en virtud de un contrato de trabajo permanezcan en el país y no estén cubiertos por algún régimen de su país de origen o de cualquier otro.

Artículo 4º. *El artículo 17 de la Ley 100 de 1993 quedará así:*

Artículo 17. Obligación de las Cotizaciones. ***Durante la vigencia de la relación laboral y del contrato de prestación de servicios,*** *deberán efectuarse cotizaciones obligatorias a los regímenes del sistema general de pensiones por parte de los afiliados, los empleadores y contratistas con base en el salario o ingresos por prestación de servicios que aquellos devenguen. La obligación de cotizar cesa al momento en que el afiliado reúna los requisitos para acceder a la pensión mínima de vejez, o cuando el afiliado se pensione por invalidez o anticipadamente. Lo anterior sin perjuicio de los aportes voluntarios que decida continuar efectuando el afiliado o el empleador en los dos regímenes.” (negrillas fuera de texto)*

Respecto de la obligatoriedad de las cotizaciones al sistema de seguridad social, la Corte Constitucional declaró exequibles el inciso primero y el parágrafo del artículo 15 la ley 797 del 2003 y señaló⁴:

En el entendido que las expresiones “El ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el afiliado” contenidas en el literal a) del referido parágrafo presuponen la existencia de un ingreso efectivo por parte del trabajador independiente para hacer obligatoria su cotización. [Sentencia C-1089- 03]

El Consejo de Estado respecto de la obligatoriedad de afiliación y pago de aportes al sistema de general de seguridad social en sentencia 2015-00058⁵ señaló:

“(…)

⁴ **Sentencia C-1089-03.** el primer inciso y del parágrafo 1º del numeral 1 del artículo 15 de la Ley 100 de 1993, tal como fue modificada por el artículo 3º de la Ley 797 de 2003, en el entendido que las expresiones “El ingreso base de cotización no podrá ser inferior al salario mínimo y deberá guardar correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos por el Ley 797 de 2003.

⁵ Consejo de Estado Sección Cuarta C.P Milton Chaves García.25 octubre del 2017. rad.: 11001-03-27-000-2015-00058-00 (22006).

El artículo 4º de la Ley 797 de 2003 que modifica el artículo 17 de la Ley 100 de 1993, señala que durante la vigencia de la relación laboral y del contrato de prestación de servicios, deben efectuarse las cotizaciones obligatorias a los regímenes del Sistema General de Pensiones por parte de los afiliados, los empleadores y contratistas con base en el salario o ingresos por prestación de servicios que aquellos devenguen.

El artículo 1º del Decreto 510 de 2003 establece que de conformidad con lo previsto por el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, modificado por el artículo 3º de la Ley 797 de 2003, las personas naturales que presten directamente servicios al Estado o a las entidades o empresas del sector privado bajo la modalidad de contratos de prestación de servicios o cualquier otra modalidad de servicios que adopten, deberán estar afiliados al Sistema General de Pensiones y su cotización deberá corresponder a los ingresos que efectivamente perciba el afiliado.

Así mismo, el segundo inciso del artículo 3º del Decreto 510, determina que la base de cotización para el Sistema General de Pensiones deberá ser la misma que la base de cotización del Sistema General de Seguridad Social en Salud, salvo que el afiliado cotice para el Sistema General de Pensiones sobre una base inferior a la mínima establecida para el Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Así las cosas y expuesto lo anterior, se tiene que el artículo 4º de la Ley 797 de 2003 que modifica el artículo 17 de la Ley 100 de 1993, determina que durante la vigencia del contrato de prestación de servicios se estará en la obligación de cotizar al Sistema General de pensiones, significando con ello que independientemente de la duración del contrato, el contratista se encuentra en la obligación de cotizar al sistema en comento.

En materia de cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud - SGSSS, debe señalarse que conforme al segundo inciso del artículo 3º del Decreto 510 de 2003, la base de cotización está ligada a la base establecida para el Sistema General de Pensiones, por tal razón, lo previsto en el párrafo anterior también es aplicable a los aportes en salud, en el entendido de que independientemente de la duración del contrato, el contratista siempre estará en la obligación de cotizar al SGSSS.

El contratista debe estar obligatoriamente afiliado al sistema de seguridad social en salud y pensiones, correspondiéndole al contratante verificar la afiliación y pago de aportes sin importar la duración del contrato. se establece que, a la hora de contribuir con el sistema de seguridad social, no es relevante definir con quién o por cuánto tiempo se encuentra vigente un contrato de prestación de servicios, por tanto, es obligatorio contribuir a los sistemas de seguridad social en pensión y en salud

En ese sentido, se aclara que el concepto 12887 de 2015 emitido por la DIAN, no vulnera el artículo 282 de la ley 100 de 1993 ni el artículo 23 del decreto 1703 de 2002, al disponer que 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, el contratista debe estar afiliado obligatoriamente a los sistemas generales de seguridad social en salud y pensiones, así como de definir el deber para la parte contratante de verificar la afiliación y pago de aportes, sea cual fuere la duración del contrato..

Pues dichos artículos no condicionan ni enuncian el pago o las contribuciones al sistema de seguridad social, ya que únicamente hacen referencia a la forma de acreditar la afiliación a los sistemas de salud y pensión en los contratos de prestación de servicios, además son disposiciones que buscan hacer más rápida la contratación con el estado sin que ello implique que las personas dejen de afiliarse al sistema de salud y pensiones. en consecuencia, se niega la pretensión de solicitar la nulidad del concepto.”

8. Caso concreto.

En el caso presente la sociedad VALTA S.A.S pretende se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión No 092412018000002 del 1 de febrero del 2018 y de la operación administrativa que culminó con la misma, mediante la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales rechazó la deducción del pago de impuestos correspondientes al año gravable 2013 de la accionante, en razón a no haber verificado la afiliación y pago de los aportes a seguridad social de los contratistas de cargue y descargué de mercancías, además, porque generó la aplicación de la sanción por inexactitud y la corrección del saldo a favor en la declaración de renta y complementarios del año gravable 2013 de la sociedad accionante.

En desarrollo de la audiencia de pruebas realizada el 15 de mayo del 2019 y previo a la recepción, el apoderado de la DIAN tachó de sospechosos los testimonios de los señores **Jorge Sáenz, Luis Apóstol Segura y Octavio Barrios** acorde al artículo 211 código general del proceso porque existe en las liquidación de revisión constancia de los pagos

realizados por VALTA a los testigos, además porque en el Juzgado doce administrativo del circuito de Ibagué se tramita el proceso con radicado 73001 33 33 012 2017 00180 00 y en el Juzgado quinto administrativo del circuito de Ibagué se da trámite al proceso radicado No 73001 33 33 005 2017 00186 00, en demandas instauradas por hechos similares a los debatidos en este despacho, por lo tanto existe subordinación de parte de los testigos y la subordinación afecta la imparcialidad de los mismos y solicita se oficie a los juzgados 5 y 12 administrativos solicitando copias de las demandas que allí cursan.

Respecto a la tacha de los testimonios propuesta por el apoderado de la parte accionada, el despacho declara que no se evidencia falta de imparcialidad por parte de los declarantes, ni tampoco se aprecia colusión o falta a la verdad en lo declarado, por lo tanto, se valoraran los mismos junto con el acervo probatorio allegado.

No siendo la cantidad cancelada a los braceros el objeto del presente estudio, el despacho no abordara el tema de la veracidad de que un bracero, como consecuencia de su oficio, devengase durante el año 2013, más de cinco (5) millones de pesos unos y ocho (8) millones otros, cuando ellos mismos declararon devengar unos 25 o 30 mil pesos en el día, descargando camiones en VALTA.

Por lo tanto, con base en el caudal probatorio existente en el proceso, nos concentraremos en el objeto del presente litigio, el cual es, analizar si la sociedad VALTA dio cumplimiento con la obligación legal de verificar la afiliación al sistema general de seguridad social del personal contratado y el pago efectivo de las cotizaciones o aportes al mencionado sistema, que le permitan deducir esos pagos del impuesto de renta en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable del 2013.

Al respecto, de la lectura de la segunda parte del párrafo artículo 108 del estatuto tributario, se evidencia que, los contribuyentes que contraten a trabajadores independientes para realizar algún tipo de trabajo o labor, deben verificar que los contratados se encuentren afiliados al sistema general de seguridad social y que pagaron los aportes o cotizaciones al mismo, para poder deducir esos pagos del impuesto de renta.

Además del texto del mencionado artículo se colige, que si un contribuyente contratante pretende deducir esos pagos del impuesto de renta dentro del año gravable correspondiente, tiene la obligación de verificar que los trabajadores contratistas hayan pagado efectivamente esos aportes que pretende deducir, en cumplimiento del artículo 108 E.T.: *“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.”*

Respecto de los contratos sobre los cuales se debe verificar el pago de los aportes a seguridad social, son aquellos establecidos en el párrafo único del **artículo 1.2.4.1.7 del decreto 1625 de 2016**, el cual señala:

«Artículo 1.2.4.1.7. Contribuciones al Sistema General de Seguridad Social. De acuerdo con lo previsto en los artículos 26 de la Ley 1393 de 2010 y 108 del Estatuto Tributario, la disminución de la base de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementario 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, 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 y complementario 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 de Decreto número 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social y 1833 de 2016, por medio del cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones y las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan.

Parágrafo. Para efectos fiscales esta obligación no será aplicable cuando la totalidad de los pagos mensuales sea inferior a un salario mínimo legal mensual vigente (1 smlmv)”

En conclusión, la obligación de verificar el pago de los aportes a seguridad social del personal contratado, es aplicable a todas las personas naturales o jurídicas que declaren renta y complementarios y que pretendan obtener beneficios o descuentos en el impuesto de renta, al solicitar deducir los pagos que hayan realizado a los contratistas.

En el caso bajo estudio, tenemos que la sociedad VALTA S.A.S, presentó la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable del 2013, y en ella, solicitó a la DIAN la deducción de los pagos cancelados a los braceros durante el mismo periodo, según el siguiente cuadro:

Nombre trabajador	Valor cancelado año 2013
Baltazar Polanía	\$9.776.025
Eliecer Gómez Montoya	6.920.157
Jorge Sáenz	9.226.340
Octavio Barrios	8.332.067
Javier Guillermo Pachón	5.484.193
Alexander Perdomo García	3.086.378
Luis Apóstol Segura	5.404.004
Total	\$48.229.184

Con la petición de deducción de **\$48.229.184** pesos, correspondiente al pago a los braceros por concepto de cargue y descargue de camiones la sociedad VALTA tendría un saldo a su favor de **\$268.620.000** pesos en la declaración de renta 2013

La DIAN luego de revisar las pruebas documentales aportadas en el procedimiento administrativo, requirió a la accionante, teniendo en cuenta que no existían los soportes correspondientes al pago efectivo de los aportes a seguridad social de los trabajadores mencionados a efectos de deducir impuesto sobre la renta, en contravención a lo establecido en las normas al efecto y corrigió la declaración de renta y complementarios de la accionante, estableciendo que se acrecentaría el valor del impuesto de renta en la suma de **\$12.057.000** pesos y que en razón a la inexactitud de lo declarado se hizo acreedora a la sanción contemplada en el artículo 648 del estatuto tributario del 100%, de la diferencia entre el resultado de la liquidación de revisión y lo declarado por el contribuyente, en este caso **\$12.057.000** pesos y a consecuencia de la corrección, el saldo a favor de VALTA se estableció en **\$244.506.000** pesos

Ahora bien, la norma señala que la verificación de aportes se aplica únicamente a los contratos de prestación de servicios cuyo pago sea igual o superior a un salario mínimo legal mensual vigente (1 SMLMV) del año gravable declarado.

Así lo establece el **parágrafo único del artículo 1.2.4.1.7 del decreto 1625 de 2016** que señala:

ARTÍCULO 1.2.4.1.7. Contribuciones al Sistema General de Seguridad Social. *De acuerdo con lo previsto en los artículos 26 de la Ley 1393 de 2010 y 108 del Estatuto Tributario, la disminución de la base de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementario 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, 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 y complementario 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 de Decreto 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social y 1833 de 2016, por medio del cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones y las demás normas vigentes sobre la materia, así como aquellas disposiciones que las adicionen, modifiquen o sustituyan.

PARÁGRAFO. *Para efectos fiscales esta obligación no será aplicable cuando la totalidad de los pagos mensuales sea inferior a un salario mínimo legal mensual vigente (1 SMLMV).*

Para el despacho es necesario precisar que la obligación de verificar la afiliación y el pago de los aportes al SGSS, es del contribuyente que pretende deducir del impuesto de renta, los pagos realizados a personal independiente, sin tener en cuenta el tiempo de contrato, ni el servicio prestado.

Acorde con lo señalado por la jurisprudencia del Órgano de cierre de la jurisdicción, en sentencia 2015-00058⁶, existe obligación de verificar el pago de los aportes a seguridad social de todos los contratos cuyos valores devengados sean iguales o superiores a 1SMLMV, sin importar la duración del mismo.

En otras palabras, si la duración del contrato es de un día, pero lo pagado al contratista supera el equivalente a 1 SLMLMV el contribuyente está obligado a verificar el pago de aportes y contrario sensu, si la duración del contrato supera el mes, pero la suma cancelada es inferior a 1 SLMLMV, el contribuyente no está obligado a verificar el pago de aportes, al estar expresamente exonerado por la norma y estando autorizado por la misma para solicitar la deducción de pagos en el impuesto de renta de ese año gravable.

Obra en el expediente relación de los pagos efectuados a braceros por concepto de cargue y descargue correspondientes al año 2013, así: Baltazar Polania (folios 134 y 135), Eliecer Gómez Montoya (folios 146 al 148), Jorge Sáenz (folios 159 y 160), Octavio Barrios (folios 171 y 172) y Javier Guillermo Pachón (folios 183 y 184), en las cuales se evidencia que los valores cancelados mes a mes por VALTA superan el tope establecido por la ley para exonerar al contribuyente de la obligación de verificar el pago de aportes al Sistema General Seguridad Social, consistente en pagos al contratista de sumas mensuales inferiores a 1 SMLMV o sea inferiores a quinientos ochenta y nueve mil quinientos pesos (**\$589.500**) pesos, para el año 2013.

De las declaraciones de los señores **Jorge Sáenz, Luis Apóstol Segura y Octavio Barrios**⁷ se evidencia:

- i) Ninguno de Ellos es afiliado al sistema general de seguridad social en calidad de cotizante, pues el señor Jorge Sáenz es beneficiario del seguro de su esposa cotizante, el señor Apóstol Segura nunca se ha afiliado y según lo por El declarado no ha

⁶ Consejo de Estado Sección Cuarta C.P Milton Chaves García.25 octubre del 2017. rad.: 11001-03-27-000-2015-00058-00 (22006).

⁷ Audiencia de pruebas 15-05-19 (fl.434-438)

pertenecido a ninguna empresa y en cuanto al señor Octavio Barrios es beneficiario del Sisbén y lo atienden en Convida.

ii) Ninguno de los tres braceros ha realizado aportes al sistema general de seguridad social.

iii) Durante el periodo correspondiente al año gravable 2013, ninguno de ellos realizó pago de cotizaciones o aportes al sistema general de seguridad social respecto de lo devengado en ese año, por las labores de cargue y descargue de camiones, en calidad de braceros para la sociedad VALTA S.A.S.

iv) Ni la gerencia o el representante legal, ni empleado alguno de la sociedad VALTA S.A.S, al momento de iniciar el contrato de prestación de los servicios, o durante la ejecución del mismo o después de ejecutada la labor, verificaron la afiliación de los contratistas al sistema general de seguridad social o les exigió el pago de los aportes establecidos en la normatividad.

En acatamiento de lo establecido por la normatividad, el contribuyente adquiere el deber inexcusable de verificar que el contratista haya pagado los aportes al sistema de seguridad social, a fin de poder deducir del impuesto a la renta esos pagos, por consiguiente debe tener la factura o documento de prueba respecto al pago de los aportes, que por lo general es una planilla de pago, de todas maneras, el contribuyente debe tener el soporte de pago a seguridad social de sus contratistas y para ello, debe exigirles la planilla de pago o el soporte correspondiente

Acorde con lo anteriormente expuesto, en el plenario se evidencia que la sociedad VALTA S.A.S, en el año 2013 y para desarrollar sus labores contrato braceros para el cargue y descargue de camiones, sin verificar la afiliación y el pago de aportes al sistema de seguridad social, incumpliendo con la obligación establecida en la ley y por tanto no le era dable solicitar la deducción de los pagos realizado a trabajadores independientes, en el pago de impuesto a la renta para el año gravable 2013, en razón a que el valor total de los pagos mensuales a cada uno de los contratistas braceros, supero el equivalente a 1 salario mínimo legal mensual vigente.

En ese orden de ideas el despacho declarará que el rechazo a la deducción del impuesto a la renta y la corrección de la liquidación a la declaración de renta de VALTA S.A.S para el año gravable 2013, fue realizada por la DIAN acorde con la normatividad vigente, encontrándose la actuación administrativa ajustada a derecho y en ese orden de ideas se negaran las pretensiones de la demanda.

9. Recapitulación

En orden a lo anterior, encuentra este Despacho que las razones expuestas en la liquidación oficial de revisión por parte de la Dirección de impuestos y aduanas nacionales de Ibagué para rechazar la deducción del impuesto a la renta respecto de los pagos realizados por la accionante a los mencionados braceros con la consiguiente corrección del saldo a favor y la consecuencia de hacerse acreedora a la sanción por inexactitud en la declaración, se encuentran ajustadas a derecho y no hay lugar a aplicar el beneficio solicitado en la declaración de renta por el año gravable 2013 pues VALTA S.A.S no dio cumplimiento al deber legal de verificar la afiliación y el pago de los aportes al sistema general de seguridad social por parte de sus contratistas y, teniendo en cuenta, además,

que la liquidación enjuiciada fue expedida por el órgano de la administración de impuestos competente.

10. Costas

El artículo 188 del CPACA sobre la condena en costas señala que en la sentencia se dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil, pese a ello y como quiera que el compilado normativo antes mencionado fue derogado por el Código General del Proceso, serán estas las normas aplicables en el caso concreto para la condena y liquidación de costas.

Ahora bien, el artículo 365 del C. G. P dispone que se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, súplica, queja, casación, revisión o anulación que haya propuesto.

En el presente caso se observa que las pretensiones de la demanda serán despachadas desfavorablemente, razón por la cual de conformidad con el Acuerdo No. PSAA16-10554 del 5 de agosto del 2016 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, se fijarán las agencias en derecho a cargo de la parte accionante en la suma equivalente al cuatro por ciento (4%) de las pretensiones de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el **Juzgado Décimo Administrativo del Circuito Judicial de Ibagué**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

RESUELVE:

PRIMERO: NIEGUENSE las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: CONDENAR en costas a la accionante, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 188 del CPACA y 365 del C.G.P, para lo cual se fija la suma equivalente al cuatro por ciento (4%) de las pretensiones de la demanda como agencias en derecho.

TERCERO: Para efectos de notificación de la presente sentencia, se ordena que por Secretaría se realice conforme lo dispone el artículo 203 del C.P.A.C.A.

CUARTO: Líquidense los gastos del proceso, si hubiere remanentes devuélvanse a la parte demandante.

QUINTO: En firme este fallo, archívese el expediente, previa anotación en el sistema informático "Justicia Siglo XXI".

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

LUIS MANUEL GUZMÁN

Juez

Firmado Por:

**LUIS MANUEL GUZMAN
JUEZ CIRCUITO
JUZGADO 10 ADMINISTRATIVO IBAGUE**

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:

f5a00b5c51910e9b016d86511b289c2d4b23dddbbf98ff925effdb19ec1797e7

Documento generado en 06/05/2021 02:07:40 PM

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