



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

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., cuatro (04) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO
Radicación: 08001-23-33-000-2013-90117-01 (21166)
Demandante: SAAFARTEX S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Diferencias entre los registros contables y la declaración de renta. Renta líquida por recuperación de deducciones por la provisión de deudas de difícil cobro. IBL aportes parafiscales y de seguridad social.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la sociedad Saafartex S.A., parte demandante, contra la sentencia del 31 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que dispuso:

Primero. Negar las súplicas de la demanda.

Segundo. Sin costas.

Tercero. Notifíquese esta sentencia, en los términos del artículo 203 de la Ley 1437 de 2011.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Saafartex S.A. solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

1. Que se declare la nulidad y que carece de toda validez el acto administrativo compuesto por la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412011000149 del 10 de agosto de 2011, expedida por la Dirección de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, y la Resolución No. 900.185 del 12 de septiembre de 2012 que la confirma, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos Nacionales.
2. Así mismo y a título de restablecimiento del derecho, solicito que se suprima la obligación fiscal contenida en los actos demandados.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1. Saafartex S.A. presentó la declaración de renta del año gravable 2009, en la que liquidó un saldo a pagar de \$162.524.000.

1.2.2. La Administración modificó la liquidación privada, en el sentido de:

- (i) Adicionar ingresos por valor de \$154.267.000, correspondientes a la diferencia entre los ingresos declarados con los registrados en la contabilidad.
- (ii) Adicionar “ingresos por recuperación de cartera” en la suma de \$3.414.208.000, por concepto de deudas de difícil cobro que fueron pagadas en el año 2009.
- (iii) Desconocer gastos de personal por la suma de \$297.170.968 por falta de pago de los aportes parafiscales y de seguridad social.

(iv) Imponer sanción por inexactitud por \$2.041.062.000.

(v) Determinar el saldo a pagar en la suma de \$3.479.250.000

1.2.3. El contribuyente explicó que la diferencia existente entre la contabilidad y la declaración de renta, se genera porque en esta última se llevaron de forma conjunta los ingresos operacionales y no operacionales, y el valor neto de la diferencia en cambio.

Tampoco procede la adición de ingresos por el pago de deudas, porque esos rubros no corresponden a la recuperación de cartera antigua, sino a abonos correspondientes al período 2009.

No hay lugar al desconocimiento de los gastos de personal porque respecto del valor declarado, se pagaron los aportes parafiscales y de seguridad social.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. Indebida aplicación de los artículos 775 y 776 del Estatuto Tributario, por la adición de ingresos derivada de diferencias entre los registros contables y la declaración de renta

La diferencia entre los ingresos registrados en la contabilidad y la declaración de renta obedece a una equivocación en la elaboración de la declaración consistente en incluir ingresos no operacionales dentro del monto de los operacionales.

Adicionalmente, en el rubro de los ingresos declarados, se incluyó *el valor neto* de la diferencia en cambio, pero contablemente se registró por separado: en los ingresos la diferencia en cambio positiva y, en los gastos, la negativa. Pero, el valor declarado por ese concepto es el mismo en la contabilidad y en la declaración de renta.

1.3.2. Violación de los artículos 195 del Estatuto Tributario y 82 del Decreto 187 de 1985, por adicionar ingresos por recuperación de cartera

Los abonos recibidos no corresponden a recuperación de cartera, porque se hicieron con cargo a facturas determinadas, que corresponden a deudas del período, y no a las vencidas. Lo que se ratifica en que los saldos que aún se encontraban en mora de los mismos clientes superan los abonos recibidos en el período.

La aplicación de los pagos o abonos recibidos no se puede realizar a la deuda más antigua de ese mismo cliente, sino a la factura específica que el cliente indique en su pago.

Además, si la DIAN pretende adicionar ingresos por recuperación de cartera, también debe reconocer el gasto por provisión de deuda de difícil cobro para el año 2009.

1.3.3. Indebida aplicación del artículo 664 del Estatuto Tributario, sobre el desconocimiento de la deducción por salarios

En la auditoría realizada por la DIAN se tomó como gastos por salarios, la totalidad del rubro registrado contablemente. Pero la Administración no tiene en cuenta que la sociedad no llevó todos esos valores en la deducción, sino únicamente los que correspondían a los aportes parafiscales y de seguridad social efectivamente pagados.

La liquidación de la DIAN desconoce que las vacaciones y los días de incapacidad *no son base para liquidar los aportes de la ARP* y, además, no determina correctamente el IBC de los aportes a la ARP correspondiente a los salarios de \$10.000.000. Por tanto, no podía aplicar las mismas proporciones por los porcentajes de riesgo, pensión, salud, ICBF, y cajas de compensación.

Súmese a ello que, de la cuenta *2525 vacaciones consolidadas*, la Administración tomó la suma de \$21.508.873, de los cuales \$20.568.256 corresponden a “una reclasificación de cuentas de saldos anteriores que se encontraban mal registrados y, por tal razón, no puede tomarse como pago de vacaciones 2009”.

Aunque se allegó una conciliación contable –fiscal que relaciona los gastos no deducibles por concepto de “años anteriores, sanciones, multas, impuestos asumidos y otros”, debe aclararse que la DIAN no requirió el soporte del concepto “otros” que incluye las comisiones, que sí constituyen pagos laborales.

A pesar de que la sociedad solicitó la práctica de una inspección tributaria con el objeto de que se verificara la diferencia de las cifras, la DIAN se negó a decretarla.

1.3.4. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario, por la imposición de la sanción por inexactitud

No procede la sanción por inexactitud porque el contribuyente declaró datos reales y exactos. En este caso se presenta una diferencia de criterios en las normas aplicables y, por tanto, no hay lugar a la sanción.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

Los artículos 775 y 776 del Estatuto Tributario establecen que los asientos de contabilidad prevalecen sobre los datos registrados en la declaración de renta, cuando exista desacuerdo entre ambos registros.

En este caso, el contribuyente registra contablemente como ingresos la suma de \$21.259.251.000, mayor valor al declarado en renta, y que no fue objeto de ajuste en la contabilidad. Ante la irregularidad advertida por la DIAN, al contribuyente le correspondía allegar los soportes que justificaran la diferencia entre lo declarado y lo registrado en la contabilidad, pero esos documentos no fueron aportados.

En cuanto a la adición de ingresos por recuperación de cartera, se encuentra que no existe evidencia que los abonos se hubieren efectuado para una cartera vigente y no para la provisionada por difícil cobro que fue solicitada en deducción en el año 2008. Por el contrario, en materia comercial, lo normal es que los abonos se apliquen a las cuentas por cobrar más antiguas, para evitar que se sigan causando intereses.

Con relación a la deducción por salarios, la liquidación que realizó la Administración tuvo en cuenta los porcentajes previstos por la ley para los aportes parafiscales y de seguridad social. También que el artículo 17 de la Ley 21 de 1982 incluye las vacaciones como base de los aportes parafiscales.

Con fundamento en esa liquidación, se advirtió que los datos declarados difieren de los registrados contablemente, sin que el contribuyente lo desvirtuara.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud por cuanto el contribuyente omitió ingresos y declaró deducciones improcedentes, que dieron lugar a la liquidación de un menor impuesto. No se configura una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 31 de marzo de 2014, el Tribunal Administrativo del Atlántico, negó las pretensiones de la demanda, y no condenó en costas. Las razones de la decisión son las siguientes:

Ante las diferencias entre la contabilidad y la declaración de renta, procedía la adición de ingresos toda vez que el contribuyente debió realizar los ajustes contables necesarios para subsanar esa inconsistencia.

Para demostrar la existencia y corrección del error no había lugar a decretar una inspección, sino que a la sociedad le correspondía aportar los soportes contables respectivos.

Respecto a la recuperación de cartera, en el año 2008, el contribuyente solicitó en deducción una deuda manifiestamente perdida y, en el año siguiente -2009- recuperó esa cartera. Luego, al haberse beneficiado con esa deducción, ese valor debe llevarse como ingreso por recuperación de deducciones y adicionarse como renta líquida en el año gravable en que se recuperó, sin opción de disminuir esa renta con deducción o costo alguno.

Frente al rechazo de la deducción por salarios, la DIAN demostró que existen inconsistencias en la contabilidad de la sociedad, que llevaron a un cálculo incorrecto de esta deducción, como es la inclusión de ciertos rubros respecto de los cuales no se pagaron los aportes parafiscales y de seguridad social.

Por las razones expuestas, es procedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

No se condena en costas, porque el demandante no asumió en el proceso una conducta que lo hiciera merecedor a ello.

4. Recurso de apelación

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos de la demanda y, agregó:

El Tribunal omitió tener como prueba el dictamen pericial practicado en el proceso, que sustenta los cargos planteados en la demanda.

5. Alegatos de conclusión

5.1. La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

5.2. La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado rindió concepto en el sentido de que se anule parcialmente la actuación demandada.

No procede la adición de ingresos porque entre los ingresos declarados y los registrados en la contabilidad existe una diferencia de \$285.954.000, que no corresponde a la señalada en los actos demandados de \$154.267.000.

Debe mantenerse la adición de ingresos por recuperación de deducciones, porque la sociedad se benefició por la deducción de la provisión de deudas de difícil cobro en el año 2008.

Se deben desconocer los gastos por salarios porque el contribuyente no demostró el pago de los aportes parafiscales sobre los conceptos declarados.

El dictamen pericial no sustenta los cargos de la demanda, ni cumple con los requisitos mínimos de claridad y precisión previstos en la ley. Solamente consiste en una relación de registros contables sin explicación alguna.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud sobre las glosas no aceptadas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En concreto, corresponde determinar si es procedente:

(i) La adición de ingresos derivada por diferencias entre la declaración de renta y la contabilidad de la sociedad.

(ii) La adición de ingresos por la recuperación de la deducción de cartera de difícil cobro.

(iii) El rechazo parcial de la deducción por salarios por falta de pago de aportes parafiscales y de seguridad social.

(iv) La sanción por inexactitud.

2. Adición de ingresos por diferencias con los registros contables

2.1. En este cargo, se discute la diferencia existente entre los ingresos contabilizados y los declarados en el impuesto de renta del año 2009, que según Saafartex S.A. se genera por la forma en que fueron registrados los ingresos declarados.

Para la DIAN, el mayor valor corresponde al registrado en la contabilidad, el cual no fue objeto de ajuste.

2.2. Verificados los antecedentes administrativos se encuentra que inicialmente, la DIAN advirtió la existencia de un mayor valor de ingresos declarados en IVA del año 2009¹, frente al registrado en el impuesto de renta de esa misma anualidad:

Impuesto de IVA 2009	Impuesto de renta 2009	Diferencia
\$21.127.564.000	\$20.973.297.000	\$154.267.000

La Administración explicó que aunque esa diferencia fue corregida mediante declaración de corrección de IVA²; **la misma persiste en el Libro Mayor y Balance** a 31 de diciembre de 2009³:

Contabilidad	Impuesto de renta 2009	Diferencia
--------------	------------------------	------------

¹ FI 94 c.p.2.

² FI 57 c.p.2. La corrección consistió en incluir ingresos por diferencia en cambio y devoluciones en ventas, que llevó a que se disminuyeran los ingresos inicialmente declarados.

³ FI 29 CD 1 antecedentes administrativos.

\$21.259.250.753	\$20.973.297.000	\$285.953.753
------------------	------------------	----------------------

2.3. La Sala precisa que la contabilidad registra mayores ingresos a los declarados en la suma de \$285.953.753, pero con el fin de no hacer más gravosa la situación del contribuyente, **la DIAN continuó la glosa con la adición de \$154.267.000**, que fue el valor inicialmente planteado en la investigación⁴.

2.4. Ahora, para justificar dicha diferencia, el demandante explicó que se trata de un error de forma originado en los siguientes registros:

En la declaración de renta se incluyeron los ingresos no operacionales, en el monto de los operacionales y, en ese mismo rubro, se llevó el valor neto de la diferencia en cambio.

En la contabilidad se registró la diferencia en cambio en forma separada. En el ingreso se llevó la diferencia en cambio positiva y, en el gasto, la diferencia en cambio negativa⁵.

Dichas afirmaciones las pretende demostrar con un dictamen pericial practicado en el proceso, que indica lo siguiente⁶:

“Una vez examinados los registros contables y libros auxiliares de contabilidad de la empresa demandante, constaté que los ingresos contabilizados y su incidencia en el impuesto es el siguiente:

Los ingresos presentados en el impuesto renta, no modifican la declaración, es un aspecto de tipo técnico, pero el resultado va

⁴ FI 57-58 c.p.2.

⁵ Para el contribuyente, si los ingresos se contabilizaran con el valor neto de la diferencia en cambio, y no de forma separada, los registrados contablemente en la suma de \$21.259.250.753, se disminuirían en \$20.973.296.161, suma similar a la declarada en renta:

A fin de soportar su afirmación, señala cómo sería el cálculo en la contabilidad si se hubiere llevado el valor neto de la diferencia en cambio:

Ingresos operacionales \$21.556.824.907

Devoluciones y rebajas (-) \$1.726.715.382

Ingresos no operacionales:

Intereses \$3.573.993

Neto diferencia en cambio \$1.123.043.788 (valor neto)

Recuperaciones \$16.245.049

Diversos \$323.806

Total ingresos netos **\$20.973.296.161**

⁶ FI 186 (CD) y 191-194 (Acta audiencia).

a ser igual, **es una cuestión de forma**, si son operacionales, si son por rendimientos, financieros, o si son devoluciones, pero si colocamos la cifra en cualquiera de los renglones su resultado va a ser igual, no va a modificar“.

2.5. La Sala considera que en la contabilidad se encuentra justificada la diferencia advertida por la DIAN en la liquidación privada.

La contabilidad no registra un mayor ingreso al declarado, lo que se presentó fue que los valores por diferencia en cambio se registraron de forma separada: **el positivo en los ingresos, y el negativo en el gasto**. Por eso, **el valor contabilizado en los ingresos por diferencia en cambio corresponde al bruto**.

En cambio, **en la declaración de renta se llevó a los ingresos, el valor neto de la diferencia en cambio**, que se obtiene al restar la diferencia en cambio positiva con la negativa.

Si bien en la declaración, se debió llevar ese rubro de forma separada, como se hizo en la contabilidad, esa inconsistencia configura un error, que no altera el valor registrado por la diferencia en cambio, ni los ingresos del ejercicio.

Lo anterior, porque **si se determinan los ingresos, con el valor neto de la diferencia en cambio liquidado con las cifras contables**⁷(diferencia en cambio positiva – negativa), **da como resultado los mismos ingresos llevados en la declaración de renta**. Veámos:

De acuerdo con el libro de balance de prueba, se encuentra que el valor de la diferencia en cambio positivo, negativo, y el neto, son los siguientes:

Cuenta 421020 Ingreso no operacional

Financiero por *diferencia en cambio*

1.408.998.380

Cuenta 530525 Gasto no operacional

Financiero por *diferencia en cambio*:

285.954.592

Valor neto:

\$1.123.043.788

Conceptos	Ingresos contabilidad con registro separado diferencia en cambio	Ingresos contabilidad con <u>valor neto</u> de diferencia en cambio	Ingresos declaración de renta con valor neto diferencia en cambio
Ingresos operacionales	\$21.556.824.907	\$21.556.824.907	22.700.012.000

⁷ Libro mayor y balance, y del balance de prueba. Fls 29-30, 55 y 60 CD 1 antecedentes administrativos.

Devoluciones, Rebajas y descuentos	\$1.726.715.382	\$1.726.715.382	\$1.726.715.382
Total ingresos operacionales	\$19.830.109.524	\$19.830.109.524	\$20.973.297
Ingresos no operacionales:			
<u>Financieros:</u>	<u>1.412.572.373</u>	<u>1.126.617.781</u>	
Intereses	3.573.993	3.573.993	
Diferencia en cambio positiva	1.408.998.380	Valor neto: 1.123.043.788	
<u>Recuperaciones</u>	<u>16.245.048</u>		
<u>Diversos</u>	<u>323.805</u>	<u>16.245.048</u>	
		<u>323.805</u>	
Total ingresos no operacionales	1.429.141.226	\$1.143.186.634	0
TOTAL INGRESOS	Total ingresos: 21.259.250.753		
	(-) gasto por diferencia en cambio negativo; -\$285.954.592		
	\$20.973.297	\$20.973.297	\$20.973.297

De lo anterior, se observa que la diferencia de \$154.267.000 que advirtió la DIAN entre la contabilidad y la liquidación privada, **corresponde al gasto por la diferencia en cambio negativa**, que se llevó de forma separada en la contabilidad.

2.6. Por esas razones, se concluye que la diferencia se genera porque en la declaración se llevaron en forma conjunta los ingresos operacionales y no operacionales.

Obsérvese que **los ingresos declarados incluyen tanto la diferencia en cambio positiva como la negativa –valor neto-**, en cambio en los ingresos contabilizados se registró solo la diferencia en cambio positiva, **y en el gasto se llevó la negativa.**

Lo que explica que si se comparan los ingresos declarados con los contabilizados, se genera la diferencia discutida, que corresponde al registro separado del gasto realizado en la contabilidad.

Adicionalmente, la Sala pone de presente que la DIAN no controvertió que la diferencia en cambio negativa, además de afectar los ingresos declarados, también se llevara como deducción.

En consecuencia, no procede la adición de ingresos por este concepto. Lo que da lugar a que prospere el recurso, en ese punto.

3. Adición de ingresos por recuperación de deducciones por deudas de difícil cobro

3.1. En esta glosa, la DIAN adicionó ingresos por valor de \$3.414.208.000 correspondientes a la recuperación en el año 2009 de una cartera de difícil cobro, que había sido solicitada en deducción en el año 2008.

Es importante precisar que, los actos demandados **no adicionaron la renta líquida del contribuyente con la cartera deducida y posteriormente recuperada, como lo autoriza el artículo 195 del Estatuto Tributario**; sino que **llevaron esos rubros como una adición a los ingresos no operacionales.**

3.2. El artículo 195 *ibídem*, establece que **las cantidades concedidas en deducción por deudas de difícil cobro⁸ que sean recuperadas, constituirán renta líquida** hasta la concurrencia del monto de la recuperación.

3.3. Cuando la norma establece que **la recuperación de deducciones constituye renta líquida, implica que esas sumas no pueden afectarse, con costos y deducciones, sino que se incorporan de forma directa a la renta líquida ordinaria.**

3.4. De allí que el presente análisis se circunscriba a determinar la procedencia de la adición del ingreso por los pagos que recibió Saafartex de sus clientes TCA Internacional y Corporación Brissa CA en el año 2009; que la actora discute por considerar que se trata de una deuda del período, y no de la recuperación de una deuda de difícil cobro (periodos anteriores).

3.5. Verificado el expediente se encuentra que:

3.5.1. **A diciembre 31 de 2008**, la contabilidad del contribuyente informa que tenía con los clientes **las siguientes carteras:**

TCA Internacional: **\$10.095.873.261⁹**
Corporación Brissa CA: **\$7.083.938.193¹⁰**

⁸Los artículos 145 del Estatuto Tributario y 74 del Decreto 187 de 1975, autorizan a llevar como deducción por concepto de la provisión de deudas de difícil cobro, hasta el 33% anual del valor de la deuda con más de un año de vencida.

⁹ Informe Libro Auxiliar, diciembre cierre 2008, centro de costos FI 42 CD 1 antecedentes administrativos (carpeta 1).

¹⁰ Informe Libro Auxiliar, diciembre cierre 2008, centro de costos FI 41 CD 1 antecedentes administrativos (carpeta 1).

3.5.2. La DIAN verificó en los sistemas SYGA de Exportaciones y en el MUISCA¹¹, **las operaciones que realizó Saafartex S.A. con esos clientes en el año 2009;** encontrando que **solo había practicado exportaciones a la Corporación Brissa CA por valor de \$2.420.721.468.**

3.5.3. Saafartex S.A. informó que **en el año 2009 recibió pagos de sus clientes** en los siguientes valores:

TCA Internacional: **\$3.884.203.635**¹²
Corporación Brissa CA: **\$8.882.604.037**¹³

3.5.4. **A diciembre 31 de 2009,** el contribuyente registró en su contabilidad que **la aludida cartera quedó en la suma de:**

TCA Internacional: **\$6.211.669.626**¹⁴
Corporación Brissa CA: **\$622.055.623**¹⁵

3.6. Con fundamento en los anteriores hechos, la Administración realizó el siguiente cuadro¹⁶:

¹¹ FI 389, 409-410 CD 1 antecedentes administrativos (carpeta 6).

¹² FI 681 CD 2 (carpeta 11). Anexo requerimiento especial.

¹³ FI 680 CD 2 (carpeta 11). Anexo requerimiento especial.

¹⁴ Informe Libro Auxiliar, diciembre cierre 2009, centro de costos FI 38 CD 1 antecedentes administrativos (carpeta 1).

¹⁵ Informe Libro Auxiliar, diciembre cierre 2009, centro de costos FI 36 CD 1 antecedentes administrativos (carpeta 1).

¹⁶ Informe o Acta de Auto de Verificación o cruce FI 643 CD 2 antecedentes administrativos (carpeta 10)

SAAFARTEX S.A. PLANILLA SUMARIA DE RECUPERACIÓN DE CARTERA A LAS EMPRESAS: TCA INTERNACIONAL Y CORPORACIÓN BRISA CA PERIODO GRAVABLE 2009							
CLIENTE	CARTERA A DIC / 2008		VENTAS EN 2009		CARTERA RECUPERADA EN 2009	CARTERA A DIC / 2009	
	VALOR	FOLIO	VALOR	FOLIO	VALOR	VALOR	FOLIO
TCA INTERNACIONAL	10.095.873.261	34	0		3.884.203.635	6.211.669.626	30
CORPORACIÓN BRISSA CA	7.083.938.193	33	2.420.721.468	85	8.882.604.037	622.055.624	28
SUBTOTAL	17.179.811.454		2.420.721.468		12.766.807.672	6.833.	
VALOR DE LA CARTERA NORMAL, RECUPERADA EN 2009, DE BRISSA CA					2.420.721.468		
VALOR DE LA CARTERA RECUPERADA EN 2009 DE 2008 DE BRISSA Y TCA INTERNACIONAL					10.346.086.204		
PORCENTAJE DEL 33% DE DEDUCCIÓN POR PROVISIÓN DE DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, CON QUE SE BENEFICIÓ SAAFARTEX S.A., Y QUE DEBIÓ REGISTRAR EN LA DECLARACIÓN DE RENTA DE 2009, COMO INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES					3.414.208.447		

4

Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla

Carrera 30 Avenida Hamburgo Piso 5º
PBX 379 23 24

3.7. Así las cosas, se encuentra que en el año 2009, Saafartex S.A. percibió ingresos por recuperación de cartera de difícil cobro que tenía con los clientes TCA Internacional y Corporación Brissa CA., por las razones que pasan a explicarse:

En el expediente está demostrado que por estos clientes, en el año 2008 existía una cartera de \$17.179.811.454, luego, en el año 2009, únicamente se generaron deudas por \$2.420.721.468 y, en esa última vigencia -2009- Saafartex S.A. recibió pagos por esas carteras en la suma de **\$12.766.807.672**.

De esos pagos -12.766.807.672-, solo la suma de \$2.420.721.468 corresponden a obligaciones del año 2009, como lo verifiqué la DIAN en sus sistemas de información, que dieron cuenta que en esa vigencia gravable la sociedad únicamente realizó operaciones con uno de sus clientes -Corporación Brissa CA- y por ese valor.

Hecho que no fue desvirtuado por Saafartex S.A., en tanto no aportó la prueba que controvierta los registros oficiales de la DIAN, y que permitiera afirmar que se realizaron otras operaciones económicas con esos terceros en el año 2009.

De ahí que no pueda considerarse que los pagos que percibió el contribuyente por \$12.766.807.672 correspondan a deudas del período 2009, sino **solo la suma de \$2.420.721.468 relativa a la transacción comercial probada en el proceso, que efectuó el contribuyente con uno de sus clientes en esa anualidad**.

Por eso, **los demás valores, esto es, la suma de \$10.346.086.204 se debe aplicar a las acreencias anteriores al 2009 que tenía Saafartex S.A. con esos clientes –esto es, las contabilizadas en el año 2008-**, y, en tal sentido, le asiste la razón a la DIAN cuando afirma que el pago de dichos valores corresponde a una recuperación de cartera vencida.

3.8. Pero además, la Sala observa que la Administración advirtió que en el 2008, la cartera objeto de esos pagos se llevó como deducción de la provisión de deudas de difícil cobro, hecho que no fue desvirtuado por el contribuyente.

Con fundamento en ello, en los actos demandados se adicionó como ingreso operacional la suma de \$3.414.208.447, que corresponde al 33% de deducción por provisión de deudas de difícil recaudo en el 2008, que fue recuperado en el 2009.

3.9. En esas condiciones procede la adición de dicho valor como ingreso, porque está demostrado en el expediente que esos rubros constituyen la recuperación de un gasto que fue solicitado en deducción en el período anterior.

En efecto, **como se trata del reintegro de un beneficio –deducción- que utilizó el contribuyente**, el valor deducido previamente debe gravarse con el impuesto de renta, como lo exige el artículo 195 del Estatuto Tributario, que además, **le dio a la recuperación de esas sumas, la connotación de *renta líquida gravable***.

Pero como en este caso, los actos demandados ordenaron el reintegro de la deducción por recuperación de cartera no como renta líquida gravable, sino como **ingreso, se mantiene la modificación practicada por la Administración**, para no hacer más gravosa la situación del contribuyente.

3.10. Finalmente, en relación con la solicitud del actor, consistente en que de aceptarse la adición de ingresos debería reconocerse el gasto por provisión de esos rubros, la Sala considera que es improcedente toda vez que esas deudas ya fueron pagadas y, por ende, no pueden ser objeto de una provisión por deudas de difícil cobro. Más todavía, cuando esos rubros fueron objeto de deducción en el año 2008.

En consecuencia, no procede el cargo para el apelante.

4. Rechazo deducción por salarios

4.1. Conforme al artículo 108 del Estatuto Tributario los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales y de seguridad social; es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio

familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F., EPS, pensiones, y ARP –hoy ARL¹⁷-, como requisito ineludible para su deducibilidad, para lo cual el contribuyente deberá estar a paz y salvo por tales conceptos del respectivo año gravable.

4.2. En este caso, para la Administración, Saafartex S.A. liquidó aportes parafiscales y de seguridad social en menor cuantía a la que debía realizar por valor de \$11.373.270, razón por la cual, rechazó parcialmente la deducción por salarios y costos de ventas en la suma de \$297.170.968. A esa conclusión llegó con fundamento en la siguiente liquidación que practicó durante una auditoría a los libros contables de la sociedad:

¹⁷ Con la expedición de la Ley 1562 de 2012 las Administradoras de Riesgos Profesionales ahora se denominan Administradoras de Riesgos Laborales.

CONTRIBUYENTE:	SAAFARTEX S.A.	AÑO	2009
NIT:	802,011,024	IMPUESTO :	RENTA
AUDITOR:	ALEX AHUMADA NAVARRO		
PLANILLA	SUMARIA DE APORTES PARAFISCALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL		

VALORES REGISTRADOS EN LOS LIBROS OFICIALES						
NOMBRE CUENTA	GASTOS	GASTOS	COSTOS DE	COSTOS DE	VACACIONES	TOTAL
	PERSONAL	ADMON	MANO DE OBRA	C.I.F.	PAGADAS	SUELDOS Y SALARIOS
	510506	5205	7205	7305	26051003	
SALARIO INTEGRAL	77.516.324	94.200.000	0	0	0	171.716.324
SUELDOS	205.996.680	94.435.540	28.939.702	0	0	329.371.922
HORAS EXTRAS	0	0	0	0	0	0
INCAPACIDADES	0	0	0	0	0	0
VACACIONES PAGADAS EFECTIVAMENTE	0	0	0	0	21.505.873	21.505.873
	283.513.004	188.635.540	28.939.702	0	21.505.873	522.594.119

VALORES REGISTRADOS EN LOS LIBROS OFICIALES						
NOMBRE CUENTA						
SALARIO INTEGRAL DESCONTADO 30%	54.261.427	65.940.000	0	0	0	120.201.427
SUELDOS	205.996.680	94.435.540	28.939.702	0	0	329.371.922
HORAS EXTRAS	0	0	0	0	0	0
INCAPACIDADES	0	0	0	0	0	0
VACACIONES PAGADAS EFECTIVAMENTE	0	0	0	0	21.505.873	21.505.873
SUBTOTAL PARA APORTES	260.258.107	160.375.540	28.939.702	0	21.505.873	471.079.222
APORTES A.R.P. (2,436%)	0	0	0	0	0	0
APORTES A E.P.S. (8,5%)	0	0	0	0	0	0
APORTES FONDO PENSIONES (12%)	0	0	0	0	0	0
APORTES CAJA COMPENSACION (4%)	0	0	0	0	0	0
APORTES I.C.B.F (3%)	0	0	0	0	0	0
APORTES AL SENA (2%)	0	0	0	0	0	0
TOTALES	0	0	0	0	0	0

VALORES CALCULADOS EN LA AUDITORIA						VALOR AUDITORIA
SALARIO INTEGRAL DESCONTADO 30%	54.261.427	65.940.000	0	0	0	120.201.427
SUELDOS	205.996.680	94.435.540	28.939.702	0	0	329.371.922
HORAS EXTRAS	0	0	0	0	0	0
INCAPACIDADES	0	0	0	0	0	0
VACACIONES PAGADAS EFECTIVAMENTE	0	0	0	0	21.505.873	21.505.873
SUBTOTAL PARA APORTES	260.258.107	160.375.540	28.939.702	0	21.505.873	471.079.222
APORTES A.R.P. (0,00522%)	1.358.547	837.160	151.065	0	523.883	2.870.655
APORTES A E.P.S.	32.532.263	20.046.943	3.617.463	0	2.688.234	58.884.903
APORTES FONDO PENSIONES (16%)	41.641.297	25.660.086	4.630.352	0	3.440.940	75.372.675
APORTES CAJA COMPENSACION	10.410.324	6.415.022	1.157.588	0	860.235	18.843.169
APORTES I.C.B.F	7.807.743	4.811.266	868.191	0	645.176	14.132.377
APORTES AL SENA	5.205.162	3.207.511	578.794	0	430.117	9.421.584
TOTALES	98.955.337	60.977.988	11.003.453	0	8.568.585	179.525.364

	VALOR AUDITORIA	VALOR PAGADO	DIFERENCIA
APORTES A.R.P. (0,00522)	2.870.656	2.223.876	-646.780
APORTES A E.P.S.	58.884.903	53.963.611	-4.921.292
APORTES FONDO PENSIONES (16%)	75.372.675	73.110.898	-2.261.777
APORTES CAJA COMPENSACION	18.843.169	17.268.727	-1.574.442
APORTES I.C.B.F	14.132.377	12.950.970	-1.181.407
APORTES AL SENA	9.421.584	8.634.812	-787.572
TOTALES	179.525.364	168.152.694	-11.372.670

CONTRIBUYENTE:	SAAFARTEX S.A.	AÑO	2009
NIT:	802,011,024	IMPUESTO:	RENTA
AUDITOR:	ALEX AHUMADA NAVARRO		
PLANILLA	CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN POR ERROR EN APORTES A LA SEGURIDAD SOCIAL		

CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN POR ERROR EN APORTES A LA SEGURIDAD SOCIAL

	VALOR ADICIONAL	VALOR PAGADO	DIFERENCIA
APORTES A.R.P. (0,00522)	2.870.556	2.223.676	646.780
APORTES A E.P.S.	58.884.903	53.963.611	4.921.292
APORTES FONDO PENSIONES (16%)	75.372.675	73.110.898	2.261.777
APORTES CAJA COMPENSACION	18.843.169	17.268.727	1.574.442
APORTES I.C.B.F.	14.132.377	12.950.970	1.181.407
APORTES AL SENA	9.421.584	8.634.012	787.572
TOTALES			

Valor Audited	179,525,364
Valor Pagado	168,152,094
Diferencia	11,373,270

Detalle	Si	Es	Desconocimiento de Deducción
Corrección de error en A.R.P.	646.780	0,0052200	
	X	1	123.904,204

Detalle	Si	Es	Desconocimiento de Deducción
Corrección de error en Aportes Salud	4.921.292	12%	
	X	100%	41.010,764

Detalle	Si	Es	Desconocimiento de Deducción
Corrección de error en Aportes Pensión	2.261.777	16%	
	X	100%	14.136,109

Detalle	Si	Es	Desconocimiento de Deducción
Corrección de error en Cajas Compensación	1.574.442	4%	
	X	100%	39.361,047

Detalle	Si	Es	Desconocimiento de Deducción
Corrección de error en I.C.B.F.	1.181.407	3%	
	X	100%	39.380,222

Detalle	Si	Es	Desconocimiento de Deducción
Corrección de error en SENA	787.572	2%	
	X	100%	39.378,622

Total Desconocimiento de Deducción	297.170,568
Tarifa del Impuesto sobre la Renta	33%
Total Impuesto sobre la renta no declarado	98.066,420

5105	5205	7205	2605	Total
55%	34%	6%	5%	100%
68,147,312	42,127,429	7,434,252	6,195,210	123,904,204
22,555,920	13,943,660	2,460,646	2,050,538	41,010,764
7,774,860	4,806,277	848,167	706,805	14,136,109
21,648,576	13,382,756	2,361,663	1,968,052	39,381,047
21,659,122	13,389,275	2,362,813	1,969,011	39,380,222
21,658,242	13,388,731	2,362,717	1,968,931	39,378,622
163,444,033	101,038,129	17,830,268	14,858,548	297,170,968

Concepto del Renglón	Valor Registrado en la Declaración de Renta 2009	Valor Propuesto	Valor no Aceptado
	Costos de Venta	14,711,272,000	14,678,583,193
Gastos Operacionales de Administración	2,658,202,000	2,494,757,967	163,444,033
Gastos Operacionales de Ventas	2,093,867,000	1,992,828,871	101,038,129
	19,463,341,000	19,166,170,032	297,170,968

4.2. El contribuyente discute la anterior liquidación, por considerar que para liquidar los aportes parafiscales no se debe tener en cuenta toda la nómina contabilizada, sino únicamente sobre la que se encuentra a paz y salvo con los aportes, que es respecto de la cual se solicitó la deducción.

Además, porque la Administración tomó como ingreso base de liquidación -IBL- de los aportes de la ARP las vacaciones y los días de incapacidad y, determinó -el IBL- por un menor valor para los salarios de \$10.000.000. Por tanto, no podía aplicar las mismas proporciones por los porcentajes de riesgo, pensión, salud, ICBF, y cajas de compensación.

Afirmó que, la DIAN tomó de la cuenta 2525 *vacaciones consolidadas* la suma de \$21.508.873, de los cuales \$20.568.256 corresponden a “una reclasificación de cuentas de saldos anteriores que se encontraban mal registrados, razón por la cual, no puede tomarse como pago de vacaciones 2009”. Y, las vacaciones compensadas en dinero no son base de liquidación de los aportes a la seguridad social.

Finalmente, dijo que dicha liquidación no incluyó dentro del rubro de los salarios, *las comisiones* que son conceptos que constituyen pagos laborales. Si bien, las comisiones fueron contabilizadas dentro de los gastos no deducibles “otros”, lo cierto es que la DIAN no verificó que aquél concepto estaba dentro de ese rubro.

4.3. La Sala encuentra que los argumentos de la demandante no desvirtúan la liquidación de los aportes y, el consecuente desconocimiento del gasto ordenado en los actos demandados, por las siguientes razones:

4.3.1. *Es procedente que en la liquidación de los aportes practicada por la DIAN tomara como IBL los pagos laborales registrados en la contabilidad, porque esos valores le permitieron verificar los aportes que se causaron en el período gravable, para poder constatarlos con los efectivamente pagados.*

Cálculo que llevó a determinar la proporción de los pagos laborales que se encontraban a paz y salvo por aportes, que fue el valor que en los actos demandados se reconoció como deducción por salarios.

Como consecuencia de lo anterior, la DIAN desconoció de la deducción de salarios la proporción -\$297.170.968-, relativa a la diferencia advertida por los aportes no pagados -\$11.373.270- **sin que el contribuyente demostrara que allí no incluyó como deducción los salarios respecto de los cuales no se encontraba a paz y salvo por aportes.**

En este caso, la carga de la prueba recaía sobre el contribuyente. Él debía justificar la diferencia en el pago de aportes advertida por la DIAN y acreditar que no declaró salarios respecto de los que no pagó aportes parafiscales.

Y por el contrario, **está probado en la contabilidad que registró como gasto por salarios mayores valores a los pagados por aportes parafiscales en el período**, como lo verificó la DIAN en la auditoría practicada a la sociedad y en los libros contables de la misma¹⁸.

4.3.2. *En cuanto a las inconformidades en la liquidación de los aportes de la ARP*, se precisa que no es procedente que la DIAN hubiere tenido en cuenta el valor de las vacaciones pagadas, porque ese concepto no se incluye para la liquidación de los aportes de seguridad social, en tanto no constituye factor salarial.

Lo anterior, de acuerdo con el artículo 17 del Decreto Ley 1295 de 1994¹⁹, que establece que la base para liquidar los aportes a la ARP es la misma determinada para el Sistema General de Pensiones²⁰, que corresponde a los *salarios* devengados.

Dentro del concepto *salario* no están comprendidas *las vacaciones* porque durante su disfrute no hay prestación del servicio al constituir un descanso remunerado y, por ende, no retribuye el trabajo, que es el elemento principal que da la connotación de “salario”. En esa línea la Corte Suprema de Justicia ha precisado que las vacaciones son *un derecho al descanso remunerado*²¹.

Adicionalmente, el Decreto 1772 de 1994, por el cual se reglamentó la afiliación y las cotizaciones al Sistema General de Riesgos Profesionales, precisa en el artículo 19 que no se causarán cotizaciones a cargo del empleador, durante las vacaciones de un trabajador.

Ahora, la Sala advierte que esa circunstancia –indebida liquidación ARP- no desconoce que el contribuyente no se encontraba a paz y salvo sobre los demás conceptos exigidos en el artículo 108 del Estatuto Tributario para la procedencia de la deducción- aportes parafiscales y seguridad social-, pero en este caso en particular, **sí afecta los valores a aceptar por la deducción, dada la forma en que estos fueron determinados por la DIAN.**

En efecto, en la liquidación de la DIAN, se advierte que las sumas rechazadas por deducción de salarios, se obtienen de calcular los valores no pagados por cada uno de los siguientes conceptos: “ARP (123.904.204), Salud (41.010.764), Pensión (14.136.109), Cajas de Compensación (39.361.047), ICBF (39.380.222) y SENA (39.378.622)”. Luego, estableció el porcentaje en que esos valores afectaron las

¹⁸ Fls 55-61 CD 1 antecedentes administrativos (carpeta 1). 614-620 CD 2 antecedentes administrativos (carpeta 10) y, 108 c.p.2.

¹⁹ Por el cual se determina la organización y administración del Sistema General de Riesgos Profesionales

²⁰ Artículos 18 y 19 de la Ley 100 de 1993.

²¹ Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Laboral. Proceso SL604-2019 (62443) Acta 006. Sentencia del 26 de febrero de 2019. M.P. Giovanni Francisco Rodríguez Jiménez.

cuentas que registran los salarios, lo que dio como resultado la suma total de \$297.170.968.

De ahí que la disminución en el valor de las cotizaciones a la ARP, incide en los valores desconocidos por la deducción por salarios.

Por esa razón, la Sala en aras de no desmejorar las condiciones del contribuyente realizará un nuevo cálculo, siguiendo la misma metodología de la DIAN, pero excluyendo los valores liquidados por ARP sobre el rubro vacaciones. Liquidación que se incluye al final de este cargo.

De otra parte, no hay lugar a cuestionar la liquidación de los aportes sobre *las incapacidades*, porque se precisa que ese concepto no fue tenido en cuenta en la liquidación que realizó la DIAN para determinar los aportes parafiscales y de seguridad social.

En relación con la determinación del *IBL para los salarios de \$10.000.000*, que según el contribuyente se hizo por un menor valor, la Sala reitera que los valores tomados como ingreso base de liquidación de los aportes de ARP corresponden a los pagos laborales registrados por el contribuyente en su contabilidad. Solo el salario integral fue disminuido en un 30%, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 132 del CST, que excluye esa proporción del IBL de las contribuciones parafiscales.

4.3.3. *Frente a la discusión sobre los valores tomados por vacaciones en la liquidación de los aportes*, la Sala precisa que no es procedente que el actor alegue la existencia de un error en el registro contable de ese concepto, sin justificarlo y aportar los asientos respectivos donde se subsanara tal equivocación, como lo exige artículo 56 del Decreto 2649 de 1993.

También se advierte que el contribuyente no demostró que dentro de esos rubros se encontraran pagos por vacaciones compensadas.

4.3.4. *En cuanto al cuestionamiento sobre por qué la liquidación no tuvo en cuenta los pagos por comisiones*, se advierte que el contribuyente también lo sustenta en un mal registro cuya subsanación no está probada en el proceso.

En todo caso, se pone de presente que la Administración **sí incluyó pagos por comisiones dentro del IBL de los aportes**, específicamente en el rubro de los *sueldos por gastos de administración*.

En efecto, al cotejar la contabilidad de la sociedad con la liquidación de la DIAN se verifica que en esta última llevó dentro del rubro sueldos el valor de \$94.435.540

correspondiente a los registros de contables por sueldos de \$66.765.167 y por comisiones de \$27.670.373²².

4.4. Por las razones expuestas, se modifica el rechazo de la deducción por salarios ordenada en los actos demandados, en el sentido de excluir de la liquidación que realizó la DIAN, los valores calculados por el aporte de ARP sobre las vacaciones pagadas por el empleador Saafartex S.A.

Lo que genera que la suma a desconocer por concepto de la deducción por salario corresponda a \$196.810.059, como se verifica en la siguiente liquidación:

	Gastos de Personal	Gastos de Admón	Costo mano Obra	Vacaciones pagadas	Total Sueldos
Códigos de cuentas	510506	5205	7205	26051003	
Sub total para aportes	260.258.107	160.375.540	28.939.707	21.505.873	471.079.222
Aportes a A.R.P. (0,00522)	1.358.547	837.160	151.065	0	2.346.772
Aportes E.P.S. (12.5%)	32.532.263	20.046.943	3.617.463	2.688.234	58.884.903
Aportes Fondo de Pensiones	41.641.297	25.660.086	4.630.352	3.440.940	75.372.675
Aportes Caja de Compensación	10.410.324	6.415.022	1.157.588	860.235	18.843.169
Aportes I.C.B.F.	7.807.743	4.811.266	868.191	645.176	14.132.377
Aportes al SENA	5.205.162	3.207.511	578.794	430.117	9.421.584
TOTALES	98.955.337	60.977.988	11.003.453	8.064.702	179.001.480

	Valor auditoría	Valor pagado	Diferencia
Aportes A.R.P. (0,00522)	2.346.772	2.223.876	122.896
Aportes a E.P.S (12,5 %)	58.884.903	53.963.611	4.921.292
Aportes Fondo de Pensiones (16%)	75.372.675	73.110.898	2.261.777
Aportes Caja Compensación	18.843.169	17.268.727	1.574.442
Aportes I.C.B.F.	14.132.377	12.950.970	1.181.407
Aportes al SENA	9.421.584	8.634.012	787.572
TOTALES	179.001.480	168.152.094	10.849.386

	SI	ES	
Cálculo para A.R.P.	122.896	0,00522	
	x	1	23.543.295
Cálculo Aportes Salud	4.921.292	12%	
	x	100%	41.010.764

²² FI 58 CD1 antecedentes administrativos (carpeta 1) y 619 CD 2 antecedentes administrativos (carpeta 10).

Cálculo Aportes pensión	2.261.777	16%	
	x	100%	14.136.109
Aportes Caja de Compensación	1.574.442	4%	
	x	100%	39.361.047
Aportes a I.C.B.F.	1.181.407	3%	
	x	100%	39.380.222
Aportes al SENA	787.572	2%	
	x	100%	39.378.622
TOTAL			196.810.059

DISTRIBUCION DEL FALTANTE DE APORTES EN LAS CUENTAS CONTABLES				
5105 - 55%	5205 - 34%	7205 - 6%	2605 - 5%	TOTAL
12.948.812	8.004.720	1.412.598	1.177.165	23.543.295
22.555.920	13.943.660	2.460.646	2.050.538	41.010.764
7.774.860	4.806.277	848.167	706.805	14.136.109
21.648.576	13.382.756	2.361.663	1.968.052	39.361.047
21.659.122	13.389.276	2.362.813	1.969.011	39.380.222
21.658.242	13.388.732	2.362.717	1.968.931	39.378.622
108.245.532	66.915.421	11.808.604	9.840.502	196.810.059

Concepto del renglón de la declaración	Valor en declaración renta 2009	Valor C. de E.	Valor no aceptado
Costo de ventas	14.711.272.000	14.689.622.894	21.649.106
Gastos operacionales de Administración	2.658.202.000	2.549.956.468	108.245.532
Gastos operacionales de Ventas	2.093.867.000	2.026.951.579	66.915.421
TOTALES	19.463.341.000	19.266.530.941	196.810.059

Por tanto, se acepta la suma de \$100.360.909 (valor desconocido por la DIAN: \$297.170.968 – valor determinado en la liquidación del Consejo de Estado: \$196.810.059) como mayor valor por concepto de la deducción de salarios.

5. Sanción por inexactitud

5.1. Respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud, se hacen las siguientes precisiones:

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones 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.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

5.2. La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la omisión de ingresos y la inclusión de deducciones inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto de renta.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

5.3. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²³, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

5.4. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% - respecto de los valores que se mantienen- y no el 160% impuesto en los actos demandados.

6. Condena en costas

En segunda instancia, no se condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su

²³ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

7. Decisión

En consecuencia, la Sala revocará el numeral 1º de la sentencia de primera instancia, para declarar la nulidad parcial de los actos acusados, en el sentido de no adicionar ingresos en la suma de \$154.267.000, aceptar un mayor valor por la deducción por salarios en la suma de \$100.360.909 y modificar la sanción por inexactitud en \$1.191.636.000. En lo demás, se confirmará la decisión del Tribunal.

Por lo anterior, se procederá a practicar una nueva liquidación de la declaración de renta de 2009:

SAAFARTEX S.A.			
AÑO GRAVABLE 2009			
CONCEPTO	LIQ PRIVADA	L.O.R.	LIQ C. DE E.
Efectivo, bancos, inversiones	81.702.000	81.702.000	81.702.000
Cuentas por cobrar clientes	11.770.447.000	11.770.447.000	11.770.447.000
Inventarios	3.151.105.000	3.151.105.000	3.151.105.000
Activos fijos	277.695.000	277.695.000	277.695.000
Otros activos	114.159.000	114.159.000	114.159.000
Total patrimonio bruto	15.395.108.000	15.395.108.000	15.395.108.000
Pasivos	6.817.280.000	6.817.280.000	6.817.280.000
Total patrimonio líquido	8.577.828.000	8.577.828.000	8.577.828.000
Ingresos brutos operacionales	22.700.012.000	22.854.279.000	22.700.012.000
Ingresos brutos no operacionales	0	3.414.208.000	3.414.208.000
Total ingresos brutos	22.700.012.000	26.268.487.000	26.114.220.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	1.726.715.000	1.726.715.000	1.726.715.000
Total ingresos netos	20.973.297.000	24.541.772.000	24.387.505.000
Costos de venta (Sistema permanente)	14.711.272.000	14.678.583.000	14.689.623.000
Total costos	14.711.272.000	14.678.583.000	14.689.623.000
Gastos operacionales de administración	2.658.202.000	2.494.758.000	2.549.956.000
Gastos operacionales de ventas	2.093.867.000	1.192.829.000	2.026.952.000
Total deducciones	4.752.069.000	4.487.587.000	4.576.908.000
Renta líquida del ejercicio	1.509.956.000	5.375.602.000	5.120.974.000
Renta líquida	1.509.956.000	5.375.602.000	5.120.974.000
Renta presuntiva	385.918.000	385.918.000	385.918.000
Renta líquida gravable	1.509.956.000	5.375.602.000	5.120.974.000
Impuesto sobre renta gravable	498.285.000	1.173.949.000	1.689.921.000

Impuesto neto de renta	498.285.000	1.773.949.000	1.689.921.000
Total impuesto a cargo	498.285.000	1.773.949.000	1.689.921.000
Otros conceptos de retención	339.446.000	339.446.000	339.446.000
Total retenciones año gravable	339.446.000	339,446.000	339.446.000
Anticipo por el año gravable siguiente	3.685.000	3.685.000	3.685.000
Saldo a pagar por impuesto	162.524.000	1.438.188.000	1.354.160.000
Sanciones	0	2.041.062.000	1.191.636.000
Total saldo a pagar	162.524.000	3.479.250.000	2.545.796.000

CÁLCULO DE LA SANCION POR INEXACTITUD (E.T. art 647)		
Saldo a pagar declarado antes sanciones	162.524.000	
Saldo a pagar C. de E. antes sanciones	1.354.160.000	
Base sanción por inexactitud		1.191.636.000
Tarifa:		100%
Sanción por inexactitud		1.191.636.000

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

FALLA

1. Modificar el numeral 1º de la sentencia apelada, el cual quedará así:

1. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412011000149 del 10 de agosto de 2011, y de la Resolución No. 900.185 del 12 de septiembre de 2012, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, que modificó oficialmente la declaración del impuesto de renta prestada por la sociedad Saafartex S.A. por el año gravable 2009.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que el impuesto de renta a cargo de la sociedad Saafartex S.A. corresponde al liquidado en la parte motiva de esta providencia.

2. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

4. Reconocer personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Yadira Vargas Roncancio, de conformidad con el poder que obra en el folio 240 del expediente principal 1.

5. Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ