



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014)

ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: EQUIPAMENTOS URBANOS NACIONALES DE COLOMBIA.
S.A. EUCOL S.A
DEMANDADA: U.A.E. DIAN
RADICADO: 250002327000200900230 01 (18704)
ASUNTO: IMPUESTO SOBRE LA RENTA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 10 de diciembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que declaró la nulidad de los actos acusados. En la sentencia se dispuso:

“PRIMERO.- Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000041 del 11 de junio de 2008, proferida por la Jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, U.A.E. DIAN.

SEGUNDO.- Declárase la nulidad de la Resolución No. 900168 del 8 de julio de 2009, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración.

TERCERO.- A título de restablecimiento del derecho, se reconoce como deducción del impuesto de renta del año gravable 2005, la suma de dos mil cuatrocientos millones de pesos moneda corriente (\$2.400.000.000.00 M/cte), por concepto de gastos pagados por aportes de pensiones en el Fondo Plan Empresarial Voluntario Innominado Eucol administrados por el Fondo de Pensiones Porvenir.

CUARTO.- Por sustracción de materia y estar contenido su reconocimiento en las nulidades decretadas, se niega la pretensión del numeral 4º sobre la sanción de inexactitud, como condena independiente.

QUINTO.- Sin condena en costas, agencias en derecho y arancel judicial por no hallarse probados en su causación.

SEXTO.- En firme esta providencia devuélvase los antecedentes administrativos a la entidad de origen y archívese al expediente previas las anotaciones de rigor”.

I) ANTECEDENTES

El 20 de abril de 2006 EUCOL S.A. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año 2005, en la que se acogió al beneficio de auditoría, solicitó como deducción gastos operacionales correspondientes al Fondo de Pensiones Voluntarias Porvenir S.A. por la suma de \$2.400.000.000, y registró un impuesto a cargo de \$2.578.578.000.

El 26 de mayo de 2006, el contribuyente corrigió la declaración de renta del año 2005, sin modificar el gasto operacional de administración, y en la que también se acogió al beneficio de auditoría.

Mediante el Emplazamiento para corregir No. 310632006000031 del 12 de octubre de 2006, la Administración exhortó al contribuyente a corregir la declaración del impuesto de renta del año 2005, en el sentido de no incluir como deducción los pagos realizados al Fondo de Pensiones y Cesantías Porvenir, por considerar que esa erogación no cumplía con los requisitos establecidos en los artículos 126-1 y 107 del Estatuto Tributario.

El 28 de mayo de 2007 la sociedad presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, en la que incluyó ingresos brutos no operacionales en la suma de \$2.400.000.000, correspondientes a la reversión, por el no cumplimiento de la condición del Fondo de Pensiones Voluntarias Porvenir S.A.

Mediante el Requerimiento Especial No. 310632007000158 del 9 de octubre de 2007, la Administración propuso la modificación de la declaración de renta del año 2005 en el sentido de:

- i) Desconocer la deducción por gastos operacionales en la suma de \$2.400.000.000, correspondientes a los pagos realizados al Fondo de Pensiones Voluntarias Porvenir.
- ii) Determinar el impuesto a cargo en \$3.502.578.000.
- iii) Imponer sanción por inexactitud de \$1.478.400.000.

El 9 de enero de 2008, el contribuyente presentó respuesta al requerimiento especial, en el que expuso sus motivos de inconformidad.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000041 del 11 de junio de 2008, la Administración modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2005 en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 900168 del 8 de julio de 2009, que confirmó el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, EUCOL S.A., solicitó:

“1. Que se declare que es NULA la Resolución No. 900168 del 8 de julio de 2009 expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN mediante la cual confirmó en su totalidad la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000041 del 11 de junio de 2008 que determinó oficialmente y de manera ilegal como valor de las deducciones por concepto de gastos operacionales la suma de SEIS MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y DOS MIL PESOS (\$6.492.832.000) e impuso formalmente la sanción por inexactitud en cuantía de MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS MIL PESOS MCTE (\$1.478.400.000), valores estos propuestos en el Requerimiento Especial No. 310632007000158 del 9 de octubre de 2007.

2. Que como consecuencia, se declare que es NULA la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000041 de fecha 11 de junio de 2008 que determinó oficialmente y de manera ilegal como valor de las deducciones por concepto de gastos operaciones de administración la suma de SEIS MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y DOS MIL PESOS MCTE (\$6.492.832.000) e impuso formalmente la sanción por inexactitud en MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y OCHO MILLONES CUATROCIENTOS MIL PESOS MCTE (\$1.478.400.000).

3. Que se reconozca la deducción por aportes realizados por la sociedad EQUIPAMENTOS URBANOS NACIONALES DE COLOMBIA S.A., al fondo de pensiones voluntarias administrado por PORVENIR S.A., bajo el denominado “Plan empresarial de pensiones bajo condición”, en cuantía de DOS MIL CUATROCIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE (\$2.400.000.000) por concepto de gastos pagados por aportes voluntarios de pensiones, solicitados por EQUIPAMENTOS URBANOS NACIONALES DE COLOMBIA S.A. como deducción en la declaración de impuestos sobre la renta y complementarios del año gravable 2005, en el renglón 55 “Gastos operacionales de administración”, por encontrarse enmarcada dentro de lo dispuesto por el artículo 126-1 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes.

4. Que se elimine la sanción por inexactitud al no existir violación alguna del artículo 647 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que la sociedad EQUIPAMENTOS URBANOS NACIONALES DE COLOMBIA S.A. solicitó deducciones que son procedentes fiscalmente por concepto de aportes innominados en el año 2005 y que cumplen los requisitos legales para su procedencia como se desprende de la

declaración de renta presentada por la sociedad demandante en el mencionado año y porque para su desconocimiento por parte de la DIAN se violó flagrantemente la irretroactividad de las normas.

5. Que se condene a la Nación – Entidad Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, al pago de las costas del proceso y las agencias en derecho”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

La Administración rechazó la deducción solicitada por los pagos realizados al fondo de pensiones voluntarias con fundamento en un requisito que no está contemplado en el artículo 126-1 del Estatuto Tributario, sino en la doctrina, y que se concreta en que el plan empresarial de pensiones voluntarias debe tener el carácter de nominado, esto es, contener la identificación de los trabajadores beneficiados con los aportes de la empresa.

Si bien la Circular 175 de 2001 señala como herramientas de estudios, la doctrina de los particulares, esta no puede servir de fundamento jurídico de la actuación administrativa, ni estar por encima de lo dispuesto en la ley.

El hecho de no haberse nominado los aportes voluntarios efectuados durante la vigencia 2005, no afecta su deducción, toda vez que tal exigencia se estableció a partir de la expedición de la Circular Externa 17 de 2006, y se hacía exigible para los funcionarios de la DIAN, desde el Concepto No. 029199 de 2006, en el que se plantea como tesis jurídica que los aportes innominados realizados por el empleador a los fondos de pensiones de jubilación no son deducibles del impuesto sobre la renta.

Teniendo en cuenta que la doctrina, la circular de la Superintendencia Financiera, y el citado concepto de la DIAN se expidieron en el año 2006, no son aplicables al impuesto de renta del año 2005, en virtud del principio de irretroactividad de la ley.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Los aportes efectuados por la sociedad en el año 2005 no tenían la finalidad de conformar un fondo de pensiones, sino la de garantizar el pago de bonificaciones, tal y como quedó señalado en la circular de empleados suscrita por el Gerente General de la empresa.

En la actuación administrativa demandada se precisó, que cuando el artículo 126-1 del Estatuto Tributario prevé que los aportes obligatorios y los voluntarios no pueden exceder el 30% del ingreso del trabajador, exige la individualización de los beneficiarios.

En igual sentido, se ha insistido, con fundamento en los artículos 31 y 59 de la Ley 100 de 1993 y 173 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, que a estos fondos les aplica las normas que regulan el régimen de ahorro individual, en el cual se ordena que deben llevar control de la retención en la fuente, lo que hace necesario que los aportes se practiquen nominalmente.

Dado que está probado que la sociedad incluyó voluntariamente en la declaración de renta del año 2005 deducciones que no cumplen con los presupuestos establecidos en las normas tributarias, debe mantenerse la sanción por inexactitud.

No procede la condena en costas en tanto la Administración ha obrado acorde con los parámetros legales.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante providencia del 10 de diciembre de 2010, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

De acuerdo con el artículo 169 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, a los fondos voluntarios de pensiones no le son aplicables las reglas previstas para las pensiones de jubilación, vejez o invalidez. Por consiguiente, no son de recibo los argumentos esgrimidos por la entidad demandada para sustentar la legalidad de los actos, que pretenden aplicar de manera extensiva las disposiciones relativas a los aportes voluntarios de la Ley 100 de 1993.

En ese estatuto tampoco se avizora el deber de identificar plenamente a los partícipes o beneficiarios del fondo desde el momento de su constitución,

pues lo que requiere es que los mismos sean determinables, y no determinados, como lo interpreta la Administración.

En virtud de lo dispuesto en la Circular 17 de 2006, antes del año 2007 era legítima la constitución de fondos de pensiones innominados. Por tanto, no resulta procedente el rechazo de la deducción por los aportes a esos fondos realizados en el año 2005, ni la imposición de la sanción por inexactitud.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El objeto de los aportes efectuados por la sociedad en el año 2005, no era la consolidación real de un fondo de pensiones, sino garantizar el pago de bonificaciones, como consta en la circular de empleados de EUCOL.

Tan es así que los dineros invertidos en el fondo de pensiones en el año gravable 2005, fueron reintegrados en el 2006, como lo indicó la empresa en el Auto de Verificación y Cruce No. 310632007000148.

El artículo 126-1 del Estatuto Tributario exige para la procedencia de esta deducción, la efectiva inversión en los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y cesantías, pues de otra forma no hubiere dispuesto que constituye renta líquida la recuperación de esa inversión.

Para dirimir la controversia se hace necesario acudir a las normas contenidas en la Ley 100 de 1993 puesto que la misma regula los fondos de pensión a que hace referencia el artículo 126-1 del Estatuto Tributario.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 62 y 63 de la Ley 100 de 1993, no basta que el aporte se realice mediante un plan de pensiones sino que el aporte debe estar asociado a la vejez de los beneficiarios y radicarse de manera individual y específica a cada trabajador.

Si bien la Circular Externa No.17 de 2006, es posterior al período gravable discutido, también lo es que en la misma se explica la necesidad de que los aportes se realicen de forma nominal, porque los suscriptores los utilizaban para finalidades distintas a las previstas en la ley.

Es claro que la circular lo que hizo fue precisar un requisito que ya estaba establecido en la ley, lo cual se demuestra cuando ordena someter al mismo los planes de pensiones voluntarias existentes.

Teniendo en cuenta que la sociedad incluyó en su declaración deducciones por aportes voluntarios a fondos de pensiones que no cumplen los presupuestos establecidos en la normativa tributaria y de seguridad social, debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** rindió concepto en los siguientes términos:

El hecho de que la sociedad demandante no hubiera designado en forma individual los beneficiarios del aporte pensional al momento de la constitución del fondo voluntario de pensiones, no conduce al rechazo de la deducción porque no estaba condicionada a ese requisito para el año gravable 2005.

El cumplimiento de las condiciones establecidas para los beneficiarios del plan consolida el derecho en cabeza del beneficiario, o en caso contrario, lo extinguiría, caso en el cual la recuperación de la inversión constituiría renta líquida para el empleador, sin importar la causa del retorno de esos aportes.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 10 de diciembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección

Cuarta, Subsección "B", que declaró la nulidad de los actos demandados, por medio de los cuales se modificó el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la sociedad EUCOL S.A. por el año gravable 2005.

1. ASUNTO PRELIMINAR

La Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 5¹ del artículo 150 del C.P.C, debido a que el Dr. Julio César Rodríguez Rincón, quien se desempeña como funcionario de su despacho, actuó en el proceso como apoderado judicial de la parte demandada.

En el expediente se observa que el referido funcionario presentó el escrito de contestación de la demanda y, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca lo reconoció como apoderado judicial de la parte demandada.

En consecuencia, se configura la causal de impedimento en cuestión y, por ende, se declarará fundado el impedimento manifestado.

Teniendo en cuenta que existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjueces.

2. PROBLEMA JURÍDICO

Corresponde a la Sala determinar si en los términos del artículo 126-1 del Estatuto Tributario es procedente la deducción de los aportes innominados realizados al fondo de pensiones voluntarias por la sociedad en el año 2005.

Cabe advertir que sobre este aspecto la Sección se ha pronunciado, en el sentido de que estos aportes son deducibles para el contribuyente, tal como pasa a exponerse².

3. DEDUCCIÓN POR CONTRIBUCIONES A FONDOS INNOMINADOS DE PENSIONES DE JUBILACIÓN VOLUNTARIAS

3.1. El artículo 126-1, vigente para la época³, regula el tratamiento fiscal de los aportes que se efectúen a los fondos de pensiones y cesantías, en los siguientes términos:

¹ "5. Ser alguna de las partes, su representante o apoderado, dependiente o mandatario del juez o administrador de sus negocios".

² Sobre el particular pueden consultarse las sentencias del 3 de julio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17999 y, del 23 de enero de 2014, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente No. 18389.

³ El artículo 126-1 fue adicionado por el artículo 67 de la Ley 1111 de 2006 y modificado por el artículo 3 de la Ley 1607 de 2012.

“ARTICULO 126-1. DEDUCCIÓN DE CONTRIBUCIONES A FONDOS DE PENSIONES DE JUBILACIÓN E INVALIDEZ Y FONDOS DE CESANTIAS. Modificado por el artículo 4º de la Ley 488 de 1998. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, son deducibles las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Los aportes del empleador a los fondos de pensiones serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen.

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

Los aportes voluntarios que haga el trabajador o el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987⁴, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes obligatorios del trabajador, de que trata el inciso anterior, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso.

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

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

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

Los aportes a título de cesantía, realizados por los partícipes independientes, serán deducibles de la renta hasta la suma de cincuenta millones sesenta mil pesos (\$50.060.000), sin que excedan de un doceavo del ingreso gravable del respectivo año.

PARAGRAFO 1o. Los pagos de pensiones podrán tener las modalidades de renta vitalicia inmediata, retiro programado, retiro programado con renta vitalicia diferida, o cualquiera otra modalidad que apruebe la Superintendencia Bancaria; no obstante, los afiliados podrán, sin pensionarse, retirar total o parcialmente los aportes y rendimientos. Las pensiones que se paguen en cumplimiento del

⁴ Esta norma establece el régimen jurídico de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez.

requisito de permanencia señalado en el presente artículo y los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan dicho requisito de permanencia, estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios.

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

Como se observa, la norma establece la deducción de los aportes obligatorios o voluntarios a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y cesantías que realicen los empleadores.

3.2. Los Fondos de Pensiones de Jubilación e Invalidez a que se refiere el artículo 126-1 del Estatuto Tributario fueron creados por el Decreto 2513 de 30 de diciembre de 1987⁵. Posteriormente, esa normativa fue incluida en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero – EOSF- en el numeral 3º del artículo 168, en el que se define los fondos de pensiones como aquel “conjunto de bienes resultantes de los aportes de los partícipes y patrocinadores del mismo y sus rendimientos, para cumplir uno o varios planes de pensiones de jubilación e invalidez”.

En esa normativa se indica que mediante un Plan de pensiones se establece la obligación de contribuir a un fondo de jubilación e invalidez y el derecho de las personas, a cuyo favor se celebra, de percibir una prestación.

A su vez, el EOSF dispone que los planes de pensión deben estipular⁶:

- a. Las condiciones de admisión de los partícipes;
- b. El monto del aporte de la patrocinadora y, si es del caso de los partícipes;
- c. Las reglas para el cálculo de las prestaciones y, si éstas son reajustables, los mecanismos de reajustes;
- d. Las condiciones para la pérdida de la calidad de partícipe;
- e. Los derechos del partícipe en caso de retiro del plan antes del cumplimiento de las condiciones previstas para tener derecho a las prestaciones establecidas en el mismo;
- f. Los demás derechos y obligaciones de los partícipes;
- g. Las reglas para trasladar los derechos consolidados del partícipe a otro plan;
- h. El fondo de pensiones a través del cual se desarrollará el plan de pensiones;
- i. Las causas de terminación del plan y las reglas para su liquidación;
- j. Las reglas para modificar el plan, y
- k. Las demás estipulaciones que determine la Superintendencia Bancaria.

⁵ **ARTICULO 2o. FONDO DE PENSIONES.** Constituye un Fondo de Pensiones el conjunto de bienes resultantes de los aportes de los partícipes y patrocinadores del mismo y sus rendimientos que son administrados por una compañía de seguros, una sociedad fiduciaria o un banco, a través de su sección fiduciaria, para cumplir uno o varios planes de pensiones de jubilación e invalidez.

⁶ Numeral 4 Artículo 173 EOSF.

3.3. La prestación que se percibe en estos fondos es definida como el pago de un capital o de una renta temporal o vitalicia por causa de vejez, invalidez, viudez u orfandad⁷, que es independiente del régimen de seguridad social y de cualquier otro régimen pensional⁸.

Por esas razones, la deducción de los aportes voluntarios a los fondos de pensiones procede siempre que los mismos se efectúen en cumplimiento de un acuerdo celebrado con el fin de garantizar el pago de un capital o de una renta temporal o vitalicia por causa de vejez, invalidez, viudez u orfandad.

4. El caso concreto

4.1. En el caso en estudio, se encuentra que la Junta Directiva de EUCOL S.A., mediante el Acta No. 15 del 13 de diciembre de 2005, aprobó la implementación del “Plan empresarial de pensión bajo condición” con el fondo de pensiones Porvenir S.A.⁹. En esa acta se indicó que los beneficiarios del plan serían los señores Darío Ferrer Moreno, Pablo Torres Martínez, Beatriz Eugenia Duarte O’byrne, Álvaro José Medina Lozano, Amparo Vargas Muñoz, Edison Gamboa, Claudia Mireya Borbón y Hernando Riveros Alayón.

Para tales efectos, la sociedad contrató la realización de un “*avalúo de la reserva matemática de pensiones de jubilación a 31 de diciembre de 2005*”, en el que se determinó, que de acuerdo con el esquema salarial de los empleados, el valor de los aportes para implementar el plan era de \$2.495.402.586.32¹⁰.

4.2. Posteriormente, la empresa, por medio de circulares, informó a los mencionados empleados la implementación del plan empresarial de pensiones¹¹ y, celebró con esos trabajadores un Otrosí al contrato de trabajo, en el que aceptan las condiciones del plan¹².

4.3. En el referido plan se establecieron la naturaleza, características y requisitos de los aportes al fondo, en los siguientes términos¹³:

“2. PATROCINADOR, PARTICIPES Y BENEFICIARIOS

EUCOL será la entidad patrocinadora la cual participa en la creación o desarrollo del plan en calidad de aportante.

Serán participes aquellas personas naturales que EUCOL indique expresamente y tengan la calidad de trabajadores, servidores o miembros de la misma; sin

⁷ Numeral 1 Artículo 173 EOSF.

⁸ Numeral 3 Artículo 169 EOSF.

⁹ Fls 23-28 c.a.1

¹⁰ Fls 297-310 c.a. 2.

¹¹ Fl 29 c.a.1.

¹² Fls 189-196 c.a.2.

¹³ Fls 42-46 c.a.1

embargo EUCOL conserva la facultad de incluirlos o excluirlos en cualquier momento, a menos que hubiese renunciado a tales derechos.

Son beneficiarios aquellas personas naturales que tienen derecho a percibir las prestaciones establecidas en el plan. El beneficiario de las prestaciones por jubilación será siempre el propio partícipe. El beneficiario de las prestaciones por muerte del partícipe puede ser cualquier persona natural designada previamente por la entidad patrocinadora o por el partícipe, en este último caso cuando quiera que aquella así lo autorice.

EUCOL, podrá, si así lo desea, iniciar el plan sin indicar expresamente ningún partícipe o beneficiario y hacerlo en el momento en que, a su juicio, haya lugar al pago de la correspondiente prestación. (...)

8. PRESTACIONES

Las prestaciones establecidas en el presente plan de pensiones consisten en el pago de un capital o de una renta temporal o vitalicia. (...)

8.1. Consolidación en cabeza de los empleados de las prestaciones

Las prestaciones se consolidaran en cabeza de los empleados una vez cumplidas las condiciones establecidas por la gerencia, para este caso específico será el cumplimiento del 95% de la ocupación en las ciudades en las que se cuente con concesiones y licencias propias y con terceros, durante el año 2006. Esta medición se efectuará de acuerdo con los parámetros establecidos por la Gerencia y se verificará durante el mes de enero de 2007.

En el evento de que el beneficiario de la prestación se retire de la compañía perderá de inmediato todos los beneficios descritos en este plan.

(...)

13. DERECHOS DE LOS PARTICIPES

Los partícipes no tendrán derechos diferentes a los que les conceda EUCOL.

En los eventos indicados en el artículo 2.1.1.4.33 del estatuto orgánico del sistema financiero, los derechos de los partícipes serán los siguientes:

a) Si la patrocinadora ha designado partícipes con derecho a pensión en la fecha de iniciación del respectivo proceso, estos tendrán los derechos que les haya sido conferidos en forma proporcional a la reserva actuarial correspondiente a cada uno hasta la concurrencia del saldo a favor.

b) Si la entidad patrocinadora no ha designado partícipes con derecho a pensión para la fecha de iniciación del respectivo proceso, la persona que legalmente la represente indicará el destino que deba darse al saldo a favor”.

4.4. Como se observa, EUCOL S.A. realizó los aportes voluntarios en cumplimiento de un plan empresarial de pensiones que tiene por objeto otorgar a sus trabajadores unas prestaciones por jubilación consistentes en el pago de un capital, o de una renta temporal o vitalicia, bajo la condición de que cumplieran unas metas laborales.

Nótese que la prestación contemplada en el plan de pensiones encaja con la definida en el EOSF¹⁴, en tanto consiste en el pago de una renta por causa de vejez.

Esa situación también se verifica en el hecho de que la sociedad, antes de la constitución del fondo, determinó el valor de los aportes al fondo de pensión, con fundamento en el avalúo de las pensiones de los trabajadores, tomando como parámetros el esquema salarial, el tiempo

¹⁴ Artículo 173 numeral 1. (...) Las prestaciones establecidas en un plan de pensiones de jubilación e invalidez podrán consistir en el pago de un capital o de una renta temporal o vitalicia por causa de vejez, invalidez, viudez u orfandad.

cotizado o de servicio y, la edad actual y de jubilación. Luego entonces, no puede desconocerse que los aportes voluntarios fueron realizados para contribuir a un fondo de pensión de vejez.

4.5. El hecho de que la prestación se encuentre condicionada, no desdice de la naturaleza del fondo ni de los aportes, porque solo se trata de un requisito que permite que las prestaciones se consoliden en cabeza de los empleados, por lo que no interfiere con la finalidad del fondo de pensiones, que consiste en que el empleado se beneficie con los aportes cuando se jubile.

De esta forma, el plan constituye un incentivo para los empleados EUCOL S.A., pero únicamente para obtener un aporte en un fondo para la pensión de vejez.

4.6. Además, debe tenerse en cuenta que conforme con lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 173 del EOSF¹⁵, los empleadores están facultados para establecer en el plan las condiciones de ingreso, de obtención y, pérdida del beneficio. Por tanto, no existe restricción alguna para condicionar la prestación al cumplimiento de metas laborales.

4.7. Ahora bien, el hecho de que los aportes hubieren sido recuperados por la empresa en el año 2006, no hace improcedente la deducción, puesto que el artículo 126-1 del Estatuto Tributario permite al patrocinador del fondo recuperar las sumas depositadas, y para evitar un menoscabo en la base gravable del impuesto de renta, ordena que las cantidades concedidas en deducción constituyan renta líquida gravable.

De esta forma, es claro que la deducción de la renta del empleador por aportes voluntarios a fondos de pensiones opera de manera independiente del abono en cuenta del beneficiario o de la consolidación del derecho pensional del trabajador, ya que si los recursos retornan al empleador, éste debe incluirlos en el período que los recupere como ingresos gravados¹⁶.

4.8. Así las cosas, los aportes voluntarios realizados con fundamento en el plan empresarial de pensiones constituyen una verdadera contribución para la pensión de vejez de los empleados.

¹⁵ “**4. Contenido del plan.** En todo plan de pensiones de jubilación e invalidez deberá estipularse:

a. Las condiciones de admisión de los partícipes;

(...)

d. Las condiciones para la pérdida de la calidad de partícipe;

e. Los derechos del partícipe en caso de retiro del plan antes del cumplimiento de las condiciones previstas para tener derecho a las prestaciones establecidas en el mismo;

f. Los demás derechos y obligaciones de los partícipes;

(...)”

¹⁶ En ese sentido, se pronunció la Sala en sentencia del 3 de julio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No.17999.

4.9. La obligación de determinar los partícipes del plan antes de la expedición de la Circular 017 de 2006, no ha sido considerada como un requisito sine qua non para la admisibilidad de la deducción

Como lo dijo la Sala¹⁷, las disposiciones del Estatuto Tributario y del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero antes transcritas, *“no exigen al contribuyente que al momento de la constitución del plan institucional se deba individualizar a los partícipes del mismo, sino que requiere la determinación de quiénes pueden ser los partícipes, y, posteriormente, con el cumplimiento de las condiciones, quiénes serán los beneficiarios de la prestación.”*

Y, se indicó que *“a partir de la expedición de la Circular 017 de 2006 de la Superintendencia Financiera surgió la obligación de los patrocinadores de individualizar e identificar a las personas naturales beneficiarias de los aportes que realicen a fondos de pensiones voluntarias, al momento de constituir el plan de pensiones”*. Por lo tanto, la actora no estaba sujeta al cumplimiento de dicha exigencia para el año gravable 2005, en el cual realizó los aportes correspondientes al fondo de pensiones.

Por eso, la sociedad solo tenía la obligación de determinar en el plan quiénes podían ser los partícipes, como en efecto lo hizo, al estipular que eran aquellas personas naturales que tuvieran la calidad de trabajadores, servidores o miembros de EUCOL S.A.

4.10. Con todo, debe señalarse que los beneficiarios del plan fueron determinados de manera expresa en el Acta de Junta Directiva No. 15¹⁸, y las condiciones del fondo pensional fueron aceptadas por los trabajadores mediante Otrosíes a los contratos de trabajo¹⁹. Además, de acuerdo con el esquema salarial de esos empleados fue que se determinó el valor de los aportes para implementar el plan de pensiones²⁰.

5. En esas condiciones, procede la deducción por contribución a fondo de pensiones de vejez, en tanto los aportes se realizaron para cumplir un plan de pensiones que le otorga el derecho a unos partícipes de percibir el pago de un capital, o de una renta temporal o vitalicia por causa de vejez.

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

¹⁷ *Ibídem.*

¹⁸ Fls 27-28 c.a.1

¹⁹ Fls 189-196 c.a.2.

²⁰ Fls 297-310 c.a. 2.

1. ACÉPTESE el impedimento manifestado por la Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso.

2. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

3. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la entidad demandada al doctor Yumer Yoel Aguilar Vargas, de conformidad con el poder que obra al folio 511 del expediente.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Referencia: 250002327000200900230 01

Radicado: 18704

16

Actor: EQUIPAMENTOS URBANOS NACIONALES DE COLOMBIA
S.A. EUCOL S.A.