

DEDUCCION DE GASTOS EN EL EXTERIOR – Procedencia / DEDUCCION DE GASTOS EN EL EXTERIOR POR PAGOS A COMISIONISTAS – Para que proceda debe hacer compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes

El artículo 121 del Estatuto Tributario establece que, para la procedibilidad de la deducción contemplada en el literal a), el pago a comisionistas debe surgir porque su gestión se encaminó a la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes. Ahora bien, CAMBIOS COUNTRY era una casa de cambio y como intermediaria del mercado cambiario estaba autorizada para realizar, entre otras, las siguientes operaciones de cambio: (i) enviar o recibir giros y remesas de divisas que no deban canalizarse a través del mercado cambiario y (ii) comprar y vender divisas o títulos representativos de las mismas que correspondan a operaciones que no deban canalizarse a través del mercado cambiario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 121 LITERAL A

OPERACION CAMBIARIA DE RECEPCION Y ENVIO DE GIROS – Es un contrato de mandato / OPERACION DE GIROS DE DIVISAS – En ella no hay compra o venta de divisas / COMISION EN OPERACION DE GIROS DE DIVISAS – Corresponde a la remuneración de un servicio / CORRESPONSALES EXTRANJEROS – Su operación es un reembolso de divisas / DEDUCCION DE GASTOS EN EL EXTERIOR – No procede cuando no existe compra o venta de divisas / LIMITACIONES A LOS COSTOS Y DEDUCCIONES – Tiene aplicación cuando la operación no reúne los requisitos del artículo 121 del Estatuto Tributario

Para efectos del artículo 121 ET y de la controversia que se plantea, la demandante incurrió en el gasto cuya deducción se solicita, al pagarles a los corresponsales comisiones respecto de cada giro que CAMBIOS COUNTRY envió de Colombia hacia el exterior y que debían ser pagadas a los beneficiarios a través de los intermediarios extranjeros y por las comisiones que fueron pagadas a los corresponsales por obtener giros que fueron pagados a través de CAMBIOS COUNTRY. Según lo ha expresado la Junta Directiva del Banco de la República, la operación cambiaria de recepción y envío de giros “se ha enmarcado jurídicamente como un contrato de mandato, en el cual un mandante da instrucciones al mandatario para que coloque una cantidad de dinero a órdenes de un beneficiario indicado por el ordenante. Dichas instrucciones pueden consistir en que temporalmente el mandatario con sus propios recursos cumpla con la obligación, originando, en consecuencia, una obligación dineraria a cargo del mandante”. Esta descripción de la operación de giro de divisas permite a la Sala establecer que entre CAMBIOS COUNTRY y el corresponsal en el exterior, no existe una compra y venta de divisas sino la prestación de un servicio por parte del corresponsal, que permite al beneficiario recibir las divisas que fueron enviadas por el remitente desde o hacia Colombia. Así pues, la comisión no tiene relación alguna con una negociación de divisas entre la actora y el intermediario extranjero, pues, según sea el caso, porque se trate de un envío desde o hacia Colombia, la función de CAMBIOS COUNTRY y del corresponsal extranjero se limita al pago del giro que es enviado por el remitente y que debe ser entregado a su beneficiario. Aunque la operación en conjunto del giro puede involucrar eventualmente una compra y venta de divisas, para efectos de la deducción del artículo 121 literal a) ET, es claro que la expensa para la actora se deriva de otra relación jurídica, la que se entabla entre la casa de cambio nacional y el corresponsal en el extranjero. Entre ellas “no hay enajenación de moneda extranjera sino reembolso de las divisas que la casa de cambio entregó al beneficiario del giro en cumplimiento del encargo efectuado por los corresponsales”

Para la Sala no existe duda de que tal comisión corresponde a la remuneración de un servicio que prestan tanto la demandante como los corresponsales en el exterior. La operación cambiaria consistente en el “envío o recepción de giros y remesas de divisas que no deban canalizarse en el mercado cambiario”, es un servicio que pueden ofrecer, entre otros, las casas de cambio y, por tanto, la labor que realizan los corresponsales en el extranjero y a su vez, CAMBIOS COUNTRY en Colombia, es la culminación de ese servicio que presta la demandante en Colombia de enviar y recibir giros hacia o desde el exterior. Entonces, como se advierte, no se cumple con una de las condiciones del artículo 121 literal a) ET, por cuanto la comisión que paga la actora no se deriva de la compra y venta de mercancías sino de la prestación de un servicio, finalidad que no contempla la norma y que por tanto no puede aplicarse extensivamente. Por lo anterior, la deducción de gastos en el exterior solicitada por la demandante, se somete a lo dispuesto en el artículo 122 ET, por no serle aplicable al caso ninguna de las excepciones que allí se enumeran.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 121 LITERAL A / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 122

SANCION POR INEXACTITUD – No procede cuando existe diferencias de criterios

En cuanto a la sanción por inexactitud esta Corporación considera que entre la DIAN y el contribuyente se dio una clara diferencia de criterios en relación con la interpretación y aplicación del artículo 121 literal a) ET. En efecto, la diferencia surgió por la forma como la demandante analizó en conjunto la operación de recepción y envío de giros y las labores de los corresponsales en el exterior, de las que derivó los pagos de las comisiones, todo lo cual le permitió entender que se trataba de una compraventa de divisas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de agosto de dos mil diez (2010).

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00511-01(16948)

Actor: MACROFINANCIERA S.A. C.F.C.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 13 de septiembre del 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección “B”, proferida en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra los actos que modificaron

la liquidación privada del impuesto de renta presentada por la sociedad actora, por el año gravable 2002.

El Tribunal accedió a las pretensiones de la parte actora al decidir:

“1. ANULAR la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000221 del 16 de diciembre del 2004, a través de la cual la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, D.C., disminuyó el valor del renglón referente a otras deducciones a la sociedad MACROFINANCIERA S.A. C.F.C. en el impuesto sobre la renta año gravable 2002. Y la Resolución No. 310662005000043 de 21 de julio de 2005, expedida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, D.C.

Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad actora tiene derecho al 100% de la deducción por pagos al exterior establecida en el artículo 121 del Estatuto Tributario.

“2. No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo (...).”

ANTECEDENTES

El 2 de abril del 2003, CAMBIOS COUNTRY S.A., absorbida por MACROFINANCIERA S.A. C.F.C.¹, presentó declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2002, que fue corregida el 12 de agosto del 2003².

El 24 de febrero del 2004, la División de Fiscalización Tributaria de la DIAN profirió a la sociedad contribuyente, emplazamiento para corregir en el que propuso modificar la declaración de renta del período gravable 2002³. La actora renunció al plazo para dar respuesta al emplazamiento⁴.

El 23 de marzo del 2004, la Administración Tributaria profirió el Requerimiento Especial 310632004000075⁵, en el que plantea rechazar deducciones por gastos efectuados en el exterior por valor de \$5.894.713.762 e imponer sanción por inexactitud por \$3.466.093.000⁶. La contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento, oponiéndose a la glosa planteada por la DIAN⁷.

El 16 de diciembre del 2004, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000221⁸. Interpuesto el recurso de reconsideración, la DIAN lo decidió, mediante Resolución 310662005000043 del 21 de julio del 2005, en el sentido de confirmar la Liquidación Oficial recurrida⁹.

¹ Según el Certificado de Cámara de Comercio, MACROFINANCIERA S.A. C.F.C. absorbió a CAMBIOS COUNTRY S.A., mediante Escritura Pública del 21 de enero del 2005, inscrita el 16 de febrero del 2005. (fl. 33)

² Fl. 460 c.a.

³ Fls. 738 a 743 c.a.

⁴ Fl. 746 c.a.

⁵ Fls. 763 a 776 c.a.

⁶ Fls. 763 a 776 c.a.

⁷ Fls. 793 a 817 c.a.

⁸ Fls. 925 a 949 c.a.

⁹ Fls. 977 a 999 c.a.

LA DEMANDA

La actora solicita que se declare la nulidad de la actuación administrativa. A título de restablecimiento del derecho, pide que se declare en firme la declaración privada correspondiente al año gravable 2002, presentada el 12 de agosto del 2003. Además, solicita que se condene en costas a la demandada.

Cita como violados los artículos 29 de la Constitución Política, 121 literal a) y 122 literal b), 647, 703, 708 y 711 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

1. Artículos 711 del Estatuto Tributario y 29 de la Constitución Política.

La Administración, en el requerimiento especial, adujo como único hecho determinante del rechazo de las deducciones, el no haberse efectuado la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta a los gastos en el exterior. En ese acto, la DIAN transcribe los artículos 121 inciso 1°, 321, 406 y 417 ET, relacionados con la obligación de efectuar retención a los gastos en el exterior cuando lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.

Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la actora demostró que las comisiones en el exterior no constituían un ingreso de fuente nacional sino de fuente extranjera y, por lo tanto, no debían someterse a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, argumento que fue aceptado por la Administración en la liquidación oficial de revisión.

Sin embargo, la demandada adujo un nuevo hecho en la liquidación oficial, no contemplado en el requerimiento especial: sostuvo que el gasto en el exterior no podía exceder del 15% de la renta líquida del contribuyente determinada antes de descontar tales costos y deducciones y, por tanto, que debía rechazarse el gasto en aplicación del artículo 122 ET.

La Administración, al decidir el recurso de reconsideración, que discutió la falta de correspondencia entre el requerimiento y la liquidación, afirma que la expresión “hechos” del artículo 711 ET, tiene que ver exclusivamente con aquellos que componen la obligación tributaria y que son objeto de glosa.

Contra lo señalado por la demandada, cuando el artículo 711 ET se refiere a los “hechos” contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación, no se precisa de mayores análisis para concluir que la norma se refiere a las “cosas que pasan”, según la definición de “hecho” en el Diccionario de la Real Academia Española.

La DIAN confunde la definición de hecho gravado o hecho imponible con la de “hechos”, como acontecimientos que cobijan circunstancias de tiempo, modo y lugar y, son a estos últimos, a los que se refiere el artículo 711 ET.

Si para la Administración el hecho, es decir, que los pagos debían ser limitados al 15% de la renta líquida, “surgió” como consecuencia lógica de la respuesta al requerimiento especial, tal situación debió ser propuesta al contribuyente en el requerimiento especial, tal como manda la ley, o a través de una ampliación de este.

Los supuestos de hecho que desarrolla el artículo 121 ET, son totalmente diferentes de los que plantea el artículo 122 íbidem y, por consiguiente, el cumplimiento u omisión de unos u otros genera efectos diferentes.

Al haberse rechazado con el requerimiento especial la deducibilidad de los gastos en el exterior, por falta de retención en la fuente, la demandante centró su defensa en demostrar que los pagos constituían renta de fuente extranjera, para lo cual desplegó la actividad probatoria correspondiente, lo que condujo a que la Administración le aceptara sus argumentos expuestos.

No obstante, la demandada plantea un nuevo hecho en la liquidación oficial de revisión, violando así el debido proceso y el derecho de defensa, porque la actora no tuvo la oportunidad de defenderse. Frente al nuevo hecho aducido por la Administración, la defensa de la demandante debió dirigirse a demostrar que los pagos correspondían a comisiones y que no excedían el porcentaje fijado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Tan evidente es que la Administración plantea un nuevo hecho, que tuvo que hacer una nueva determinación del impuesto y una nueva liquidación de sanciones.

Lo anterior determina la nulidad de la liquidación oficial de revisión, tal y como lo prevén los artículos 730 numeral 4° ET y 47 del Decreto 825 de 1978.

2. Falta de aplicación del artículo 703 del Estatuto Tributario

Esta norma obliga a la Administración a enviar al contribuyente, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar.

El requerimiento especial se contrajo a rechazar la deducción por gastos en el exterior, por no haberse efectuado la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta. En la liquidación oficial de revisión se cambió el concepto de la glosa, porque la DIAN aceptó que no debía efectuarse la retención, pero decidió que su deducibilidad debió limitarse al 15% de la renta líquida. Es decir, que la demandada viola el artículo 703 ET, máxime cuando podía ampliar el requerimiento especial, según el artículo 708 ET.

Pese a que la Administración pudo ampliar su requerimiento, practicó la liquidación de revisión sin desplegar ningún tipo de actividad para determinar si era aplicable alguna de las excepciones señaladas en el artículo 122 ET, e impidió el derecho de contradicción de la actora.

Si la demandada pretermite la oportunidad legal para la ampliación del requerimiento, debe aceptar las consecuencias jurídicas de tal pretermisión, en este caso, la imposibilidad de liquidar mayores impuestos, so pena de incurrir en causal de nulidad de la liquidación oficial de revisión.

El Consejo de Estado, en la sentencia del 11 de septiembre de 1992, Exp. 3925, C.P. Dr. Jaime Abella Zárate, ha equiparado la falta de ampliación del requerimiento especial a la falta de requerimiento, luego se incurrió en la causal de nulidad establecida en el numeral 2° del artículo 730 ET.

3. Falta de aplicación del artículo 708 del Estatuto Tributario.

Reitera los argumentos expuestos en el cargo anterior y agrega que resulta “inverosímil” que la Administración sostenga que no glosó un hecho nuevo, pues si hubieran sido los mismos hechos planteados en el requerimiento y en la liquidación oficial, la actora hubiera podido considerar su derecho a aceptar los hechos planteados en el requerimiento especial, corregir su declaración, y liquidar la sanción por inexactitud reducida al 40% de los mayores valores.

4. Falta de aplicación del literal a) del artículo 121 y b) del artículo 122 del Estatuto Tributario.

La Administración estima que no procede la deducción consagrada en el literal a) del artículo 121 ET pues, a su entender, según esta norma, sólo son deducibles los pagos a comisionistas en el exterior por la compra y venta de bienes, y no por la compra y venta de servicios. La demandada sustenta lo anterior, en la sentencia D-4217 del 25 de febrero del 2003.

La actora fundamentó su actuación en el literal a) del artículo 121 ET, al efectuar el pago al exterior por concepto comisiones, no someterlas a retenciones en la fuente y adicionalmente tomar como deducción el 100% del valor pagado.

Para realizar las operaciones de cambio que constituyen el objeto social de la actora, se requieren los servicios de un intermediario en el exterior. Las labores del intermediario consistían en el mercadeo y recolección de giros y, adicionalmente, la promoción de la actividad.

Estos servicios fueron contratados a través de la figura de la comisión, contemplada en el artículo 1287 del Código de Comercio, es decir, que fueron encomendados a personas profesionales en el desarrollo de estas actividades. Los comisionistas son, por lo general, personas jurídicas con domicilio en exterior y que desarrollan sus negocios fuera del país.

Aunque el artículo 121 ET prescribe que la comisión se pague por la compra o venta de mercancías y materias primas, establece que tal compra o venta puede ser de otra clase de bienes¹⁰.

Las divisas son bienes corporales muebles para todos los efectos y, en consecuencia, son susceptibles de ser objeto de negociación. En el ámbito fiscal, la legislación les da a las divisas el tratamiento de bienes en diversas normas, tales como el artículo 335 ET.

CAMBIOS COUNTRY S.A. era una intermediaria del mercado cambiario, constituida como casa de cambio y autorizada para desarrollar operaciones de compra y venta de divisas o títulos representativos de estas que no deban canalizarse a través del mercado cambiario, según lo dispuesto en los artículos 58 y 59 de la Resolución 008 del 2000.

Entonces, si las divisas son bienes, si las casas de cambio son intermediarios del mercado cambiario, si la recepción de giros y remesas que no deban canalizarse a través del mercado cambiario es una operación de cambio, y si todas las operaciones de cambio son compraventas de divisas, entre un residente y un no residente, se concluye que si el comisionista del exterior consigue clientes para la compra y venta de divisas o títulos representativos de las mismas, entre un

¹⁰ Concepto DIAN 067118 del 13 de julio del 2000.

residente y un no residente, y CAMBIOS COUNTRY se las compra en el país, se cumple con la segunda condición impuesta en el literal a) del artículo 121 ET, es decir, corresponde al pago de comisiones en el exterior por la compraventa de otra clase de bienes.

De otra parte, tal como se demostró en el recurso de reconsideración, el valor correspondiente a las comisiones no excedió el porcentaje del 5% fijado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante Resolución 2996 del 22 de marzo de 1976, aplicable para la vigencia fiscal 2002, por no existir pronunciamiento de ese Ministerio para los años posteriores.

La comisión corresponde a un porcentaje sobre el hecho económico, cual es la operación de compra y venta que se llevó a cabo entre CAMBIOS COUNTRY y el beneficiario del giro. Por consiguiente, al existir una compra y venta de divisas, entendidas como “otra clase de bienes”, no existe razón alguna para desconocer la deducción.

La Administración no apreció la operación en su conjunto, porque afirma que el pago de comisiones se efectuó con ocasión de la venta de un servicio. La demandada desconoció la existencia de la operación cambiaria de compra y venta de divisas, la regulación aplicable y la realidad de los contratos.

Al decidir el recurso de reconsideración, la Administración incurrió en el error de confundir el servicio prestado por el comisionista en el exterior –consecución de clientes para la remisión de giros- con la operación principal cambiaria que es la compra y venta de divisas que está evidentemente implícita en la recepción de giros y remesas, tal como lo establecen las normas que regulan la materia y como lo acepta la DIAN en su doctrina oficial.

Concurren en este caso dos contratos y, por esto, se puede hablar de la posibilidad de aplicar el literal a) del artículo 121 ET. El primero es el contrato de comisión, que de conformidad con la ley comercial, comprende el encargo de ciertas actividades a un tercero, para que las realice de manera profesional; y el segundo contrato es el de compraventa, donde el que compra los bienes materia de la operación, que son las divisas, es CAMBIOS COUNTRY.

En conclusión, la liquidación oficial de revisión viola los artículos 121 literal a) y 122 literal b) ET al pretender limitar los gastos incurridos en el exterior al 15% de la renta líquida de la compañía, cuando están expresamente exceptuados de este límite.

5. Indebida aplicación del artículo 647 del Estatuto Tributario.

La Administración impuso la sanción por inexactitud por considerar que se solicitaron deducciones en exceso por concepto de comisiones pagadas en el exterior. Sin embargo, la contribuyente no presentó datos equivocados sino que se limitó a registrar los hechos y datos reales en su declaración de renta del año gravable 2002.

Finalmente, el mayor impuesto determinado en los actos acusados corresponde a una clara diferencia de criterios sobre un punto particularmente de derecho. La Administración y el contribuyente calificaron de maneras diferentes la naturaleza de los pagos de comisiones en el exterior.

La demandada sostiene que debió limitarse la deducción al 15% de la renta líquida y la demandante considera que dicho límite no es aplicable.

LA OPOSICIÓN

El apoderado de la parte demandada se opuso a las pretensiones de la sociedad actora con fundamento en los siguientes argumentos:

Es falso que la DIAN haya violado el artículo 703 ET, porque es evidente que sólo la ausencia del requerimiento especial implica su violación. No puede negarse la existencia del requerimiento especial, pues el actor sostiene que no existe correspondencia entre el requerimiento y la liquidación oficial de revisión.

La figura de la ampliación al requerimiento especial está reservada a los casos en que deban incluirse hechos nuevos y conceptos no contemplados en el requerimiento especial, situación que no se presenta en este caso, ya que la División de Liquidación se limitó a lo solicitado por el actor en su respuesta al requerimiento.

La División de Fiscalización propuso el rechazo de los pagos al exterior, por no haberse practicado correctamente la retención en la fuente. En la etapa de liquidación, se practicaron nuevas pruebas que permitieron determinar que realmente la suma discutida no estaba sujeta a retención. A partir de ese momento, era normal que en esa instancia se procediera a revisar el cumplimiento de los requisitos señalados en los artículos 121, 122 y 123 ET.

Entonces, es evidente que existe correspondencia entre la liquidación de revisión y el requerimiento especial, porque no se traen hechos nuevos. La discusión desde la etapa de determinación sigue siendo la misma, es decir, la procedencia de las deducciones por pagos al exterior.

El artículo 711 ET hace referencia a los hechos y no a los argumentos o razones jurídicas, que en todo caso coinciden en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

De otra parte, no puede desconocerse que los artículos 121 y 122 ET son armónicos, pues el primero hace referencia a la deducción de gastos en el exterior, en tanto que el segundo limita el monto de tales deducciones. Entonces, no es válido mirar de manera aislada el artículo 122 ET, a sabiendas de que su aplicación surge como consecuencia del artículo 121 íb., de tal forma que sólo es procedente la limitación cuando se dan los requisitos de la deducción.

El artículo 122 ET tiene carácter restrictivo, puesto que concede un beneficio únicamente para la compra y venta de bienes y no para la prestación de servicios; de lo contrario, la Corte Constitucional no se hubiera pronunciado sobre su exequibilidad en la sentencia D-4217 del 25 de febrero del 2003.

A la contribuyente no se le violó su derecho de defensa porque, con ocasión del recurso de reconsideración, pudo demostrar que tenía derecho a solicitar el 100% de la deducción y pudo invocar las normas para su procedencia.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud porque la demandante solicitó deducciones que por expreso mandato legal debían limitarse al 15% de la renta líquida, conducta que está tipificada en el artículo 647 ET y que generó un menor saldo por pagar.

Finalmente, solicitó no acceder a la condena en costas porque la actuación de la Administración se ciñó a los presupuestos constitucionales y legales.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B" anuló los actos demandados pero no condenó en costas a la DIAN.

Estimó que existe correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial demandada, porque la glosa fue la misma en relación con el rechazo de las deducciones por giros al exterior, solo que la Administración modificó sus argumentos para el rechazo, pero no cambió el hecho.

Con la respuesta al requerimiento y la visita de verificación de dichos pagos al exterior, la demandada acepta que la actora no estaba obligada a realizar la retención en la fuente, porque se trataba de ingresos que no constituyen renta nacional, pero limita su deducción al 15%, es decir, que la Administración hace un análisis más profundo del rechazo de la deducción, pero conserva la misma línea de estudio.

Entonces, existe correspondencia en lo determinado tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial, como lo exige el artículo 711 ET, porque no se trata de hechos nuevos sino de argumentos diferentes para fundamentar el rechazo.

En cuanto al asunto de fondo, es claro que la actividad que realiza el agente en el exterior es de comisionista, pero para que proceda la deducción del 100% es necesario que el objeto de la comisión encuadre dentro de los establecidos en las excepciones que consagra el artículo 122 ET. Por ello, debe determinarse si la comisión que se paga por la compra y venta de divisas se refiere al pago de una comisión por la compraventa de mercancías, materias primas u otra clase de bienes.

Luego de definir materia prima, mercancía y bien, el *a quo* concluye que la divisa tiene las siguientes características: es un medio de cambio, es una medida de valor en el pago de bienes y/o servicios y en el caso de operaciones de compra y venta de divisas debe ser considerada como una mercancía.

Si la divisa es utilizada para la adquisición de productos, debe entenderse que es un medio de pago. Pero si la divisa es utilizada en operaciones de compra y venta como las que realiza la sociedad actora, ya es una mercancía, por ser el producto que se adquiere y por el cual se paga un valor determinado. Sobre este punto el *a quo* cita apartes del Concepto 100 del 23 de junio del 2000 de la DIAN.

Concluye que los pagos realizados a comisionistas por la sociedad actora, corresponden a pagos por compraventa de mercancías, lo que hace que se encuentre dentro de la excepción consagrada en el literal b) del artículo 122 ET y, por tanto, no está limitada al 15% de la renta líquida determinada antes de deducirlo.

Salvamento de voto

La Magistrada Dra. Beatriz Martínez Quintero, integrante de la Sección Cuarta Subsección "B" del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, salvó su voto por considerar que, tal como lo señaló la propia actora, los pagos de CAMBIOS COUNTRY se hicieron por concepto de comisiones para la realización de

“*actividades de promoción y recolección de giros fuera del territorio nacional*” y no como consecuencia o cálculo directo sobre la compra y venta de divisas, como se entendió en el fallo. Tampoco se trataba de materias primas u otra clase de bienes susceptibles de comercio.

En su criterio, los pagos tienen origen en la prestación de un servicio realizado en el exterior, que sólo son deducibles hasta el límite del 15% de acuerdo con el artículo 122 ET.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de **la parte demandada** aduce como motivos de inconformidad los expuestos en el salvamento de voto de la sentencia apelada y los amplía así:

Aunque el objeto social de la demandante sea la “*compra y venta de divisas*”, el pago de los gastos cuestionados no corresponde a compraventa de divisas como mercancías, porque según se ha reconocido en todo el proceso, se trataba del pago de unas comisiones por la consecución de clientes en el exterior.

De lo contrario, no se habría aceptado por la Administración que tales pagos no eran de fuente nacional y que no estaban sometidos a retención en la fuente.

En la Liquidación Oficial de Revisión se estableció y aceptó que los pagos realizados por la sociedad corresponden a un servicio prestado en el exterior y no a la compraventa de un bien. Así mismo, se determinó que las erogaciones realizadas corresponden a la remuneración de los servicios de mercadeo, promoción y recolección de giros en el exterior.

El literal a) del artículo 121 ET es restrictivo, pues concede el beneficio únicamente por las comisiones por compra y venta de **bienes** y no por las comisiones pagadas por prestación de **servicios** (gastos). En este caso, los pagos corresponden a comisiones por servicios de mercadeo, promoción y recolección de giros en el exterior. En este punto transcribe apartes de la sentencia D-4217 del 25 de febrero del 2003 de la Corte Constitucional.

Entonces, se estableció que los pagos efectuados por CAMBIOS COUNTRY (hoy MACROFINANCIERA) remuneraron la prestación de un servicio que hicieran sus agentes del exterior, tal como lo reconoce la contribuyente al señalar que estas realizaron actividades de mercadeo, promoción y recolección de giros fuera del territorio nacional. Por lo tanto, dichos gastos no pueden considerarse como contemplados en el literal a) del artículo 121 ET y, por ende, no están excluidos de la limitación al 15% de la renta líquida según el artículo 122 íb.

No se probó que el pago de las comisiones se hubieran pagado por la compra y venta de divisas, como lo entendió el *a quo*, caso en el cual la discusión habría sido otra, porque la compra y venta de divisas constituiría un ingreso para la sociedad y no se habrían aceptado como gastos en el exterior.

Los pagos efectuados al exterior, a título de comisión, tienen como origen la prestación de servicios fuera del país, los ingresos generados para el beneficiario del pago no están gravados y, por consiguiente, no se les debe practicar retención, pero sólo son deducibles para el contribuyente hasta el límite del 15% señalado en el artículo 122 ET.

Debe aclararse que las comisiones fueron pagadas por servicios y en ningún caso por la compra venta de bienes, luego lo que se retribuyó no es una obligación de dar, sino de hacer.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** sostiene que la DIAN confunde el contrato de comisión con la actividad de compra y venta de divisas, consideradas estas como un bien o mercancía. Uno, es el objeto contratado, es decir, la compra y venta de divisas y otro, es la actividad desplegada por el comisionista, esto es, el servicio.

De acuerdo con el artículo 1287 C.Co., la comisión es una especie de mandato y las obligaciones que de él se derivan son de hacer, por lo cual, el objeto contractual es un servicio que consiste en desarrollar actividades en nombre propio pero por cuenta ajena.

Otro contrato distinto es la compra y venta de divisas, donde estas se consideran bienes o mercancías y por ellas se entrega o recibe una determinada cantidad de dinero, conforme a la situación y precios del mercado, es decir, se transa como un bien. En este caso la obligación es de dar o entregar un valor equivalente en otra moneda, bien sea en Colombia o en el exterior.

Está demostrado que las divisas son consideradas como bienes, que son objeto de intercambio comercial, pues pueden comprarse y venderse dentro de un mercado regulado. Tal situación no ha sido desvirtuada por la DIAN e incluso ha sido sustentada con sus propios conceptos¹¹.

Las operaciones de giros son operaciones de compraventa de divisas, tanto en el mercado cambiario colombiano como internacionalmente.

MACROFINANCIERA no tiene sucursales en el exterior para adelantar sus operaciones de compra y venta de divisas. Por ello, desarrolla su actividad a través de empresas domiciliadas en el exterior que se dedican profesional y habitualmente a la compraventa de divisas y obtienen una comisión como remuneración.

No obstante, la Administración, de manera errónea y con total desconocimiento de la regulación sobre la materia, ha considerado que las operaciones de compra y venta de divisas son servicios y, en consecuencia, niega el derecho de la actora a la deducción. Los comisionistas en el exterior desarrollan, a nombre propio pero por cuenta ajena, las labores de compra de las divisas para remitirlas a MACROFINANCIERA quien culmina la operación de compraventa con la entrega de una determinada cantidad de moneda nacional al destinatario, a una tasa de compra ya pactada desde el exterior.

En relación con la sentencia de la Corte Constitucional citada por la demandada, aclara que, el comisionista del exterior no solamente requiere conocimiento del mercado, precio de las divisas, estrategias comerciales, sino que también requiere de licencias y autorizaciones que lo califican y habilitan para desarrollar las actividades reguladas por las autoridades del exterior, por las cuales se le remuneró con una comisión que está dentro de los límites establecidos por las normativas colombianas.

¹¹ Concepto 100 del 23 de junio del 2000.

Finalmente, como en cualquier tipo de operación, la rentabilidad depende en gran parte de las labores de mercadeo y promoción que se adelanten en el exterior, que por ser una de las labores del comisionista, no desfiguran ni descartan la existencia de la comisión, como pretende erróneamente la DIAN.

La **demandada** reitera los argumentos de su recurso de apelación y agrega que en la conciliación contable y fiscal enviada por la demandante y en las informaciones obtenidas en los requerimientos ordinarios, se encontraron relacionados valores sin origen contable sobre gastos efectuados en el exterior. Dentro de esos gastos, se incluían los valores de las comisiones pagadas por CAMBIOS COUNTRY a los corresponsales sobre los giros pagados en Colombia en pesos y en dólares provenientes del exterior, sumas que fueron declaradas como gastos efectuados en el exterior.

Según los contratos suscritos entre la actora y los corresponsales en el exterior, el valor total de los giros pagados en Colombia es la base para el pago de comisiones por cobrar o por pagar, según se haya acordado en cada caso.

Llama la atención sobre el hecho de que el Tribunal fundamentara su decisión en un Concepto de la DIAN que fue revocado expresamente por el Concepto 092 del 17 de junio del 2002, expedido para la época de la presentación de la declaración tributaria en discusión.

Finalmente, solicita que se mantenga la sanción por inexactitud por haberse configurado la conducta sancionable en el artículo 647 ET y que se tenga en cuenta el salvamento de voto de la sentencia apelada.

El **Ministerio Público** solicita que se revoque parcialmente la sentencia, en el sentido de mantener la glosa por gastos en el exterior, y levantar la sanción por inexactitud.

Las certificaciones de los beneficiarios de los pagos allegadas por la demandante, dan cuenta de comisiones recibidas por *“servicios de mercadeo efectuados en el exterior para la procuración de negocios de envío de remesas familiares desde el exterior hacia Colombia”*.

No es de recibo el argumento de la demandante en cuanto ubicó las divisas dentro de la compra de *“otra clase de bienes”* a que se refiere el artículo 121 literal a) ET, porque los contratos suscritos con las oficinas del exterior no tenían por finalidad la compraventa de divisas sino el giro de estas.

De los contratos se desprende que la oficina remitente en el exterior da la orden de giro y deja a disposición de la demandante el valor correspondiente, para que se notifique y entregue al beneficiario del giro el valor respectivo en Colombia. Es decir que, en ningún momento, la actora realizó una “compra” en divisas como para darles el tratamiento de un bien que justifique la deducción en su totalidad por los gastos incurridos.

Le asiste razón a la apelante en limitar la deducción al 15%, conforme lo disponen los artículos 121 literal a) y 122 ET y se estableció en la liquidación oficial de revisión.

En cuanto a la sanción por inexactitud, debe tenerse en cuenta que la Administración no cuestionó la cantidad declarada por deducción de gastos en el

exterior y que la contribuyente actuó con el convencimiento de que esos gastos habían sido empleados en su actividad cambiaria de divisas y que su deducción estaba autorizada por los artículos 121 y 122 ET.

En estas condiciones, se evidencia una diferencia de criterio que impide aplicar la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó su impedimento para conocer del proceso por estar incurso en la causal contemplada en el artículo 150-5 C.P.C. La Sala encuentra infundado el impedimento manifestado por no cumplirse el presupuesto para que se configure la causal invocada¹².

La controversia planteada se contrae a determinar si las comisiones pagadas por la demandante a los corresponsales de giros en el exterior, pueden ser solicitadas como deducción de gastos en el exterior en un 100%, según lo dispuesto en el artículo 121 literal a) ET o si, como lo afirma la DIAN, la deducción esta limitada al 15% que fija el artículo 122 íb.

La actora sostiene que los pagos a comisionistas en el exterior corresponden, en los términos del artículo 121 literal a) ET, a la compra y venta de “otra clase de bienes”, en este caso, de divisas, por ser la actividad que desarrolla como casa de cambio legalmente constituida en el país.

Por su parte, la apelante rechaza la deducción del 100% de las comisiones declaradas por la actora en su liquidación privada, porque, a su juicio, con ellas se retribuye un servicio que prestan los comisionistas en el exterior, luego tal expensa encuadra en el supuesto normativo del artículo 122 ET.

La actora fundamentó la deducción en el literal a) del artículo 121 ET que dispone:

ART.121.- Deducción de gastos en el exterior. Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia.

Son deducibles sin que sea necesaria la retención:

a) Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

b) (...) (Subrayas fuera de texto).

La norma transcrita establece que, para la procedibilidad de la deducción contemplada en el literal a)¹³, el pago a comisionistas debe surgir porque su gestión se encaminó a la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes.

¹² En la actualidad la Magistrada Auxiliar del Despacho de la Dra. Ortiz ya no es apoderada de la DIAN, pues dejó de ejercer ese cargo con la posesión como empleada judicial de esta Corporación.

¹³ En el caso no se discute la obligación de efectuar la retención, pues en los actos acusados se acepta que los pagos realizados a los comisionistas en el exterior eran renta de fuente extranjera.

Ahora bien, CAMBIOS COUNTRY era una casa de cambio y como intermediaria del mercado cambiario estaba autorizada para realizar, entre otras, las siguientes operaciones de cambio: (i) enviar o recibir giros y remesas de divisas que no deban canalizarse a través del mercado cambiario y (ii) comprar y vender divisas o títulos representativos de las mismas que correspondan a operaciones que no deban canalizarse a través del mercado cambiario¹⁴.

La demandante argumenta que para desarrollar las actividades antes señaladas, que hacen parte de su objeto social como casa de cambio, requirió de los servicios de intermediarios en el exterior.

En efecto, de acuerdo con los soportes que obran en los antecedentes administrativos¹⁵, los corresponsales en el exterior dejaron constancia de que las comisiones recibidas de CAMBIOS COUNTRY S.A. les fueron pagadas por los servicios de mercadeo efectuados en el exterior para conseguir negocios de envío de remesas familiares desde el exterior hacia Colombia y de pago de giros remitidos desde Colombia.

Según el certificado de revisor fiscal aportado por la demandante en la actuación administrativa, donde se resume el total de las comisiones pagadas en el exterior por cada corresponsal, CAMBIOS COUNTRY registró en la cuenta PUC 5115951000 el total de comisiones en pesos que ascienden a \$5.894.713.762, cifra que se desglosa en *“comisiones pagadas, liquidadas sobre giros recibidos por valor de \$5.827.357.201”* y en *“comisiones pagadas, liquidadas sobre giros enviados de Colombia para pagar en el exterior por \$67.356.561”*¹⁶

Así, pues, las labores ejecutadas por los corresponsales en el exterior se encaminaron a promocionar el envío de giros desde sus países de origen hacia Colombia para ser pagados a través de CAMBIOS COUNTRY. A su vez, la actora podía enviar giros fuera del territorio nacional para que fueran entregados a sus beneficiarios a través de los corresponsales.

Ahora bien, para efectos del artículo 121 ET y de la controversia que se plantea, la demandante incurrió en el gasto cuya deducción se solicita, al pagarles a los corresponsales comisiones respecto de cada giro que CAMBIOS COUNTRY envió de Colombia hacia el exterior y que debían ser pagadas a los beneficiarios a través de los intermediarios extranjeros y por las comisiones que fueron pagadas a los corresponsales por obtener giros que fueron pagados a través de CAMBIOS COUNTRY.

Según lo ha expresado la Junta Directiva del Banco de la República, la operación cambiaria de recepción y envío de giros *“se ha enmarcado jurídicamente como un contrato de mandato, en el cual un mandante da instrucciones al mandatario para que coloque una cantidad de dinero a órdenes de un beneficiario indicado por el ordenante. Dichas instrucciones pueden consistir en que temporalmente el mandatario con sus propios recursos cumpla con la obligación, originando, en consecuencia, una obligación dineraria a cargo del mandante”*¹⁷.

Esta descripción de la operación de giro de divisas permite a la Sala establecer que entre CAMBIOS COUNTRY y el corresponsal en el exterior, no existe una compra y venta de divisas sino la prestación de un servicio por parte del corresponsal, que

¹⁴ Arts. 58 y 59 de la Resolución 008/00 de la Junta Directiva del Banco de la República, aplicable para la época de los hechos. (publicada el 5 de mayo del 2000).

¹⁵ Fls. 877 a 888 c.a.

¹⁶ Fl. 862 c.a.

¹⁷ Concepto JDS-12320 de 8 de abril de 1998.

permite al beneficiario recibir las divisas que fueron enviadas por el remitente desde o hacia Colombia.

Así pues, la comisión no tiene relación alguna con una negociación de divisas entre la actora y el intermediario extranjero, pues, según sea el caso, porque se trate de un envío desde o hacia Colombia, la función de CAMBIOS COUNTRY y del corresponsal extranjero se limita al pago del giro que es enviado por el remitente y que debe ser entregado a su beneficiario.

Aunque la operación en conjunto del giro puede involucrar eventualmente una compra y venta de divisas, para efectos de la deducción del artículo 121 literal a) ET, es claro que la expensa para la actora se deriva de otra relación jurídica, la que se entabla entre la casa de cambio nacional y el corresponsal en el extranjero. Entre ellas *“no hay enajenación de moneda extranjera sino reembolso de las divisas que la casa de cambio entregó al beneficiario del giro en cumplimiento del encargo efectuado por los corresponsales”*¹⁸.

Para la Sala no existe duda de que tal comisión corresponde a la remuneración de un *servicio* que prestan tanto la demandante como los corresponsales en el exterior. En efecto, los corresponsales, a través de sus recursos físicos y tecnológicos, permiten que los giros enviados por CAMBIOS COUNTRY desde Colombia sean entregados a sus beneficiarios fuera del territorio nacional y viceversa.

La operación cambiaria consistente en el “envío o recepción de giros y remesas de divisas que no deban canalizarse en el mercado cambiario”, es un servicio que pueden ofrecer, entre otros, las casas de cambio y, por tanto, la labor que realizan los corresponsales en el extranjero y a su vez, CAMBIOS COUNTRY en Colombia, es la culminación de ese servicio que presta la demandante en Colombia de enviar y recibir giros hacia o desde el exterior.

Entonces, como se advierte, no se cumple con una de las condiciones del artículo 121 literal a) ET, por cuanto la comisión que paga la actora no se deriva de la *compra y venta de mercancías* sino de la *prestación de un servicio*, finalidad que no contempla la norma y que por tanto no puede aplicarse extensivamente.

Por lo anterior, la deducción de gastos en el exterior solicitada por la demandante, se somete a lo dispuesto en el artículo 122 ET, por no serle aplicable al caso ninguna de las excepciones que allí se enumeran. En efecto, la citada norma dispone:

ARTICULO 122. LIMITACIÓN A LOS COSTOS Y DEDUCCIONES. *Los costos o deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes pagos:*

- a. Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente.*
- b. Los referidos en los literales a) y b) del artículo anterior.*
- c. Los contemplados en el artículo 25.*
- d. Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales.*

¹⁸ En este sentido se ha pronunciado la Sala al analizar la operación de giro de divisas para efectos del impuesto sobre las ventas, conclusión que resulta aplicable al sub examine. Sentencias 26 de marzo del 2009, Exp. 16363, C.P. Dra. Ligia López Díaz reiterada en la sentencia de 6 de agosto del 2009, Exp. 16676, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

e. Los costos y gastos que se capitalizan para su amortización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas.

f. Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera.

En consecuencia, asiste razón a la parte recurrente, porque los actos acusados se ajustaron a derecho al limitar las deducciones por gastos en el exterior al 15% fijado en la disposición transcrita.

En cuanto a la sanción por inexactitud esta Corporación considera que entre la DIAN y el contribuyente se dio una clara diferencia de criterios en relación con la interpretación y aplicación del artículo 121 literal a) ET. En efecto, la diferencia surgió por la forma como la demandante analizó en conjunto la operación de recepción y envío de giros y las labores de los corresponsales en el exterior, de las que derivó los pagos de las comisiones, todo lo cual le permitió entender que se trataba de una compraventa de divisas.

En estas condiciones, se revocará la decisión apelada y, en su lugar, se anularán parcialmente los actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se levantará la sanción por inexactitud.

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

F A L L A :

1. **REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar,
2. **ANÚLANSE PARCIALMENTE** las Resoluciones 310642004000221 del 16 de diciembre del 2004 y 310642005000043 del 21 de julio del 2005, mediante las cuales se modificó la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2002 presentada por la sociedad CAMBIOS COUNTRY S.A., en cuanto impusieron sanción por inexactitud de \$1.769.462.000, la cual se deja sin efecto.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la sociedad CAMBIOS COUNTRY S.A. no está obligada a pagar la sanción por inexactitud impuesta en los actos que se anulan.

Se reconoce personería a la Doctora AMPARO MERIZALDE DE MARTÍNEZ como apoderada de la parte demandada, según poder que obra a folio 312.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ