

DESPLAZAMIENTO DE CONJUEZ POR POSESIÓN DE NUEVO CONSEJERO – Configuración

La Sala precisa que si bien, mediante auto del 24 de noviembre de 2016 , se había sorteado conjuez para completar el quórum decisorio en el presente asunto, éste ya no será necesario toda vez que el Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez se posesionó como Magistrado de esta Corporación el 25 de septiembre de 2017, y en aplicación del artículo 116 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la llegada de un nuevo Consejero desplaza al conjuez Dr. Hernán Alberto González Parada.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 – ARTICULO 116

PATRIMONIO BRUTO DE SUCURSALES DE SOCIEDADES EXTRANJERAS – Alcance. Solo deben declarar los bienes poseídos en el país, de acuerdo con las reglas del artículo 265 del Estatuto Tributario / DEUDAS QUE CONSTITUYEN PATRIMONIO PROPIO – Alcance del inciso 2 del artículo 287 del Estatuto Tributario. Constituyen patrimonio propio de las sucursales de sociedades extranjeras constituidas en el país por la sociedad matriz, los saldos crédito o débito que la sucursal tenga con la casa principal o matriz o con las agencias y sucursales de la misma, únicamente / SITUACIÓN DE SUBORDINACIÓN O CONTROL – Noción y alcance / FILIAL – Noción / SUBSIDIARIA – Noción / CONTROL CONJUNTO O PLURAL – Noción / SUCURSAL – Definición / SUCURSAL – Naturaleza jurídica. No es una persona jurídica distinta de la oficina principal o casa matriz, si no que depende jurídica y económicamente de la principal o casa matriz, pues de estas se predica el control de los recursos y actividades económicas / SUCURSAL – Características / AGENCIA – Noción /

Para efectos fiscales, y en particular del impuesto sobre la renta, el artículo 261 del ET establece que el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable. La norma citada dispone, de igual manera, que para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedad extranjeras, el patrimonio incluye los bienes poseídos en el exterior. Según lo anterior, los contribuyentes sin residencia fiscal en Colombia y las sucursales de sociedad extranjera, en lo que al patrimonio corresponde, deben declarar únicamente los bienes poseídos en el país de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 265 del ET / (...) Ahora bien, el artículo 287 del ET, vigente para la ocurrencia de los hechos en controversia, establecía lo siguiente: Artículo 287. Deudas que constituyen patrimonio propio. Derogado por la Ley 1607 de 2012. Deudas que constituyen patrimonio propio. Las deudas que por cualquier concepto tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, y las deudas que por cualquier concepto tengan los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia con los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior de que trata el Artículo 260-1, se considerarán para efectos tributarios como patrimonio propio de las agencias, sucursales, filiales o contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia. Adicionado por la Ley 49 de 1990: Los saldos contables débitos o créditos que tengan las sucursales de sociedades extranjeras con su casa principal o agencias o sucursales de la misma, no constituyen deuda entre las mismas, harán parte de su patrimonio y no darán lugar a costo o deducción. Parágrafo. Adicionado por la Ley 223 de 1995: Constituyen pasivos, para todos los efectos, los saldos pendientes de pago al final del

respectivo ejercicio, que den lugar a costos o deducciones por intereses y demás costos financieros, incluida la diferencia en cambio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124-1 de este Estatuto. (...) Fíjese que conforme con el inciso primero del artículo 287 ET, las deudas deben contraerse por las agencias, las sucursales y las filiales con la respectiva casa matriz extranjera o con las agencias, sucursales y filiales de dicha casa matriz. En cambio, conforme con el inciso segundo del artículo 287 ET, los saldos créditos o débitos deben ser de la sucursal de la sociedad extranjera constituida en Colombia (no alude ni a agencias ni a filiales). Y, tales saldos débitos o créditos deben tenerse con la casa principal o con las agencias y sucursales de dicha casa principal (no alude a las filiales). Ahora bien, para efecto de establecer qué se entiende por sucursal de sociedad extranjera establecida en Colombia, así como, casa principal, agencias y sucursal de la casa principal, es necesario hacer las siguientes precisiones normativas. El artículo 28 de la Ley 222 de 1995 estableció el concepto de grupo empresarial, que presupone la existencia de una situación de control o subordinación y la unidad de propósito y dirección entre vinculados económicos. Sobre la situación de subordinación o control, el artículo 260 del Código de Comercio dispone lo siguiente / (...) [L]a subordinación hace referencia al control ejercido por la matriz o controlante. La matriz o controlante puede estar compuesta por una o varias personas. Cuando el control es directamente ejercido por la matriz o controlante, la controlada recibe el nombre de filial. Cuando dicho control se ejerce a través de una subordinada de la matriz o controlante, la controlada recibe el nombre de subsidiaria. Sobre el control conjunto o plural, la Superintendencia de Sociedades dijo : «Se presenta el control conjunto cuando una pluralidad de personas controlan una o más sociedades, manifestando una voluntad de actuar en común distinta de la affectio societatis, mediante circunstancias tales como la participación conjunta en el capital de varias empresas, la coincidencia en los cargos de representación legal de las mismas, la actuación en “bloque” en los órganos sociales, etc., todas ellas apreciadas en conjunto y en el caso concreto». El artículo 263 del Código de Comercio, por su parte, define qué es una sucursal, / (...) Las sucursales, entonces, son establecimientos de comercio abiertos para desarrollar los negocios sociales y están administrados por mandatarios con facultades de representación de la sociedad. Se presume que el mandatario encargado de la sucursal tiene las mismas atribuciones de los administradores de la principal, salvo que exista poder que delimite esas atribuciones. En cuanto a las sucursales, la doctrina ha expresado que: «toda sucursal mantiene la unidad de firma social. No posee capital propio ni responsabilidad separada, aunque pueden gozar de relativa independencia dentro de la estructura interna de la sociedad. Sus jefes son gerentes con mayores o menores atribuciones. Llevan contabilidad especial que es consolidada en la casa principal, pues son bases económicas de ésta. La sucursal es una simple desmembración de la casa principal». De manera que las sucursales no son personas distintas de la oficina principal o casa matriz. Al contrario, las sucursales dependen económica y jurídicamente de dicha oficina principal o casa matriz, pues de estas se predica el control de los recursos y de las actividades económicas. El artículo 264 del Código de Comercio, por otra parte, señala que «Son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla». Es decir, las agencias son establecimientos de comercio dirigidos directamente por la sociedad principal o casa matriz, toda vez que no cuentan con administradores con poder de representación. De lo expuesto, la Sala entiende que cuando el inciso segundo del artículo 287 ET se refiere a las sucursales de sociedades extranjeras establecidas en Colombia, alude a los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad en particular: la matriz. Y por sucursales y agencias de la matriz, debe entenderse los establecimientos de comercio abiertos por esta, con o sin facultades para representarla, según el caso. Por lo tanto, los saldos débito o

crédito que tenga una sucursal de sociedad extranjera constituida en Colombia con otras empresas que, a pesar de pertenecer al mismo grupo empresarial, o a pesar de tener vinculación económica, no sean ni DE la casa principal ni agencias o sucursales de la casa principal, no constituyen patrimonio declarable en Colombia, pues, se reitera, el inciso segundo del artículo 287 ET se refiere únicamente a los saldos débitos o créditos que tenga la sucursal establecida en Colombia con su casa principal o con las agencias y sucursales de esa casa principal.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 261 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 265 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 287 / LEY 222 DE 1995 – ARTICULO 28 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTICULO 260 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTICULO 263 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTICULO 264

CARGA DE LA PRUEBA EN LA MATERIA TRIBUTARIA – Alcance / PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Alcance. Reiteración de jurisprudencia / FACULTADES DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS – Alcance. Reiteración de jurisprudencia.

El artículo 746 del ET prescribe que “se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”. El artículo 684 del ET, por su parte, señala que la autoridad tributaria está dotada de facultades de fiscalización e investigación, dirigidas a garantizar el efectivo cumplimiento de las normas fiscales sustanciales, esto es, comprobar el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado. Las normas en cita permiten colegir que existe una presunción legal de veracidad frente a las declaraciones privadas, pero condicionada a que, en caso de requerirlo la administración, el declarante deba acreditar la veracidad de los hechos revelados. Es decir, gozan de presunción de certeza los hechos que el contribuyente refleja en la declaración privada, en la declaración de corrección o en las respuestas a los requerimientos de la administración. Pero cuando la administración lo requiera en ejercicio de la facultad legal de fiscalización, el contribuyente quedará obligado a demostrar la veracidad de los hechos que expuso en las declaraciones tributarias privadas. (...)En la sentencia C-160 de 1998, frente a la carga que tienen los contribuyentes de demostrar los hechos que declaran, la Corte Constitucional dijo: La información que puede solicitar la administración corresponde a datos objetivos, de los que tiene pleno conocimiento la persona o entidad a quien se le solicita, y que se generan como consecuencia del giro normal de sus actividades, lo que les facilita suministrar lo requerido, en el tiempo y en la forma que señale la administración. Por tanto, no puede considerarse que sea ésta una carga desproporcionada o injustificada, impuesta al administrado. Por esta razón, de la manera como se cumpla este deber de informar, depende, en gran medida, que el Estado pueda detectar una de las conductas que más afecta sus finanzas y, por ende, el cumplimiento efectivo de sus funciones: la evasión. Como se ve, si bien las autoridades tributarias están dotadas de facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales tributarias, lo cierto es que eso no implica que tengan la carga de la prueba para efecto de desvirtuar la presunción de veracidad de los hechos declarados por el contribuyente, pues, como se vio, el contribuyente está en mejor posición para demostrar la veracidad de lo que declaró o informó. Las facultades de fiscalización están orientadas a la verificación

o comprobación de la información declarada y, en esa verificación, se reitera, será el contribuyente el que deba demostrar la veracidad de lo registrado en la declaración privada. De hecho, en materia tributaria opera, de manera relativa, la carga dinámica de la prueba, en el entendido de que es el contribuyente el que se encuentra en posición privilegiada para probar el hecho económico declarado. El contribuyente es quien debe contar con los soportes de los hechos plasmados en la declaración privada. Lo anterior también es acorde con lo previsto en las siguientes normas: (i) los artículos 786 a 791 del ET, que consagran la obligación de los contribuyentes de probar ciertos hechos económicos, y (ii) el artículo 745 del ET, que prescribe que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, siempre que este no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo I del Título VI del ET. Ahora bien, el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil señala que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran y el efecto jurídico que ellas persiguen. Por consiguiente, el contribuyente que pretenda la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial deberá probar, en sede jurisdiccional, la verdad de los hechos descritos en la declaración privada. En otras palabras, en sede judicial, la carga de la prueba también recae principalmente en el administrado, puesto que, tal y como sucede en el trámite administrativo, se encuentra en mejor posición para demostrar la veracidad de los hechos que plasmó en la declaración privada

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 745 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 786 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 787 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 788 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 789 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 790 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 791 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 177

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la carga de la prueba en materia tributaria, frente a las facultades de fiscalización de la administración de impuestos de reitera el criterio expuesto por la sección cuarta del Consejo de Estado en sentencias de 7 de abril de 2011, radicado 68001-23-31-000-2005-03498-01(17314), Consejero Ponente William Giraldo Giraldo y de 12 de marzo de 2012, radicado 08001-23-31-000-2006-01952-01(17734), Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

DEDUCCIÓN POR DESTRUCCIÓN DE INVENTARIOS DADOS DE BAJA POR OBSOLESCENCIA – Procedencia / COSTO DE VENTAS POR PERDIDA EN ENAJENACIÓN DE INVENTARIO CHATARRIZADO – Normativa aplicable. Reiteración de jurisprudencia. La deducción del costo asociado a la destrucción de inventarios se rige por el artículo 107 de Estatuto Tributario.

La Sala precisa que si bien como parte de la discusión se planteó la aplicación de los artículos 62, 90 y 148 del ET, esas normas no son aplicables para efectos de la deducción del costo asociado a la destrucción de inventarios. No se aplica el artículo 62 del ET porque está referido al costo de la enajenación de activos movibles, y el caso concreto está referido a la destrucción de inventarios que, en criterio reiterado de la Sala, como en seguida de explica, se rige por el artículo 107 ibídem. Tampoco se aplican los artículos 90 ni 148 del ET porque no se trata de una pérdida operacional de las que trata el artículo 90 ni una pérdida por la destrucción del activo productivo de renta, que regula el artículo 148. En consecuencia, la Sala procede a analizar la glosa al amparo del artículo 107 del

ET. La Sala ha reiterado que, independientemente del sistema de inventarios utilizado, cuando los activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente deban ser destruidos, porque no pueden ser consumidos ni usados ni comercializados de ninguna forma, el costo de tales bienes constituye una expensa necesaria, en los términos del artículo 107 del ET, siempre que se demuestre el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad. La Sala también ha señalado que por las mismas razones por las que se admiten las pérdidas de inventarios como costo, deben reconocerse cuando se estas solicitadas como deducción, siempre que se acrediten las exigencias del artículo 107 del ET, norma común para costos y deducciones en materia de renta. (...)A juicio de la Sala, está demostrado que las bajas en el inventario obedecieron a la obsolescencia de los bienes y servicios que la demandante comercializa, procedimiento que hace parte de una práctica comercial habitual dentro de la industria tecnológica que, en todo caso, no es objeto de discusión por parte de la Administración. Ahora bien, el hecho de que los bienes dados de baja del inventario se hayan comercializado como otro producto no es suficiente para desconocer la deducción de la expensa en discusión. Por el contrario, el menor ingreso recibido (\$1.470.690) por la venta de los productos de deshechos fue ostensiblemente inferior al costo que representaban dichos bienes (\$811.105.078), de tal manera que el efecto neto de la pérdida fue de \$809.634.388, que es el que discute la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. En consecuencia, la Sala considera que las razones alegadas por la demandante para justificar la disminución en los inventarios son suficientes para aceptar el costo llevado a la declaración del impuesto sobre la renta del año 2002 por concepto de pérdida en la venta de inventarios chatarrizados. Como la merma en el inventario obedeció a una práctica comercial cuya realidad no fue cuestionada, es claro que resulta necesario, según lo exige el artículo 107 del ET. De igual modo, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en tanto que es un gasto en el que la compañía incurre ordinariamente por su actividad económica y es proporcionado con el ingreso, que para año gravable 2002 fue de \$92.335.910.000.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el reconocimiento del costo de ventas por la pérdida originada en la destrucción de inventarios se reitera el criterio expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 5 de septiembre de 2013, radicado 25000-23-27-000-2008-00231-01(18494), Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

COSTOS DE VENTAS POR RECOMPRA O RETOMA DE EQUIPOS OBSOLETOS – Procedencia. Su reconocimiento se analiza a la luz del artículo 107 del Estatuto Tributario al tratarse de una expensa a que un cliente condicione la compra de nuevos activos.

La Sala encuentra que en el presente caso no hubo lugar a una pérdida de inventarios, contrario a lo señalado por la DIAN, pues los bienes no entraron a formar parte del activo movable del que luego se pudiera predicar una disminución, ni tampoco se configuró una pérdida en el activo, como interpretó el tribunal pues, se insiste, no hubo lugar a una activación. La Sala considera que se trata de una expensa representada, precisamente, en el valor de adquisición por parte de la demandante de unos bienes obsoletos a los que uno de sus clientes condicionó la compra –venta para Unisys– de nuevos activos. En consecuencia, el reconocimiento de esa erogación como un costo de ventas debía analizarse a

partir de los presupuestos del artículo 107 del ET. Es del caso advertir que nada impedía que la demandante optara por registrar directamente el valor de la compra como un costo, máxime cuando, como está probado en el expediente, no le asistía ningún interés en llevarlos como activo ni fijo ni movable por carecer de valor comercial. En consecuencia, la Sala considera que las razones alegadas por la demandante para justificar la procedencia de la erogación en cuestión son suficientes para aceptarla como costo deducibles. Así, como el costo en el que la demandante incurrió obedeció a un condicionamiento de parte de uno de sus clientes para vender nuevos bienes, es claro que resulta necesario, según lo exige el artículo 107 del ET. De igual modo, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en tanto que la expensa se realizó a efectos de cerrar un contrato cuyo objeto está relacionado directamente con la venta de bienes y servicios en torno a los que gira su actividad económica y, además, es proporcionado con el ingreso que, como ya se advirtió, para el año gravable 2002 fue de \$92.335.910.000.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

COSTO DE VENTAS POR INCUMPLIMIENTO CONTRACTUAL – Improcedencia / EXPENSAS DEDUCIBLES – Requisitos / RELACIÓN DE CAUSALIDAD DE LA EXPENSA – Alcance / NECESIDAD DE LA EXPENSA – Alcance / PROPORCIONALIDAD DE LA EXPENSA – Alcance / PENALIDAD O INDEMNIZACIÓN POR INCUMPLIMIENTO CONTRACTUAL – Alcance

Del acervo probatorio relacionado se advierte que el gasto en discusión obedece a dos conceptos: i) las sumas reconocidas por la demandante por incurrir en mora en el cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato denominado «Proyecto solución de canales» que fuera objeto de una transacción y ii) la atención a reclamos de clientes de Conavi. La Sala considera que la erogación objeto de la discusión no atiende a la exigencia de la necesidad de que trata el artículo 107 del ET para que sea reconocida como un gasto deducible. Según el artículo 107 del ET, una expensa es deducible siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La relación de causalidad está referida a la conexidad que existe entre el gasto realizado en una actividad productora de renta y esa actividad, conexidad que puede acreditarse, bien mediante el ingreso que generó la expensa efectuada o mediante otra prueba que demuestre que la erogación incidió en la actividad productora de renta. Por su parte, la necesidad, conforme a la acepción gramatical del adjetivo «necesario», implica que la erogación sea obligatoria, por oposición a las voluntarias y espontáneas, mientras que la proporcionalidad exige que exista conformidad entre la expensa, el ingreso y los costos y gastos, como elementos relacionados entre sí. Conforme al criterio de la Sala, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del ET dispone de dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no la limite como deducible. Sobre la necesidad, la Sala ha acudido a criterios como la obligatoriedad de la expensa por una disposición legal, el cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, pues dada la particularidad de cada caso, los criterios generales que orientan al juez para dictaminar si la expensa es normalmente acostumbrada no resultan objetivos y fáciles de aplicar. De ahí que haya dicho que el contribuyente debe probar que la expensa es forzosa y que repercutió o tuvo injerencia en la actividad. Por eso, ha advertido que no basta que la expensa esté probada sino que es menester que la prueba permita inferir que la expensa sí se

subsume en los criterios de necesidad, de proporcionalidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta. En el caso concreto está demostrado que el demandante incumplió ciertos contratos y que, por tal situación, debió pagar o indemnizar por el incumplimiento. Para la Sala, aunque estas expensas se originan en el desarrollo de la actividad económica de la empresa, no son necesarias en los términos del artículo 107 del E.T., esto es, como expensas obligatorias en virtud de la ley, de las buenas prácticas empresariales o de la costumbre mercantil para repercutir o incidir positivamente en la actividad productora de renta y, en el mejor de los casos, como fuente generadora de ingresos. Esas expensas se pactan para persuadir a las partes del contrato ante un posible incumplimiento, de manera que, ocurrido el incumplimiento, la expensa tiene como propósito resarcir el perjuicio ocasionado, exclusivamente. En esas condiciones, todo incumplimiento de un contrato puede generar el efecto contrario, esto es, dar por terminada la fuente generadora de renta. Por lo tanto, así por acuerdo de las partes el pago de la indemnización o penalidad por incumplimiento sea obligatorio y exigible, esa obligatoriedad y exigibilidad no puede homologarse a la “expensa necesaria” de que trata el artículo 107 del E.T., para efectos tributarios.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

PRUEBA IDÓNEA DE COSTOS Y DEDUCCIONES – Factura o documento equivalente con requisitos legales / CONTRATOS CELEBRADOS CON EXTRANJEROS SIN RESIDENCIA O DOMICILIO EN EL PAÍS – Valor probatorio en materia tributaria. Constituye una de las pruebas para acreditar el derecho de descontar el IVA, criterio que también es válido para efectos del impuesto sobre la renta / REGISTRO DE CONTRATOS CELEBRADOS CON EXTRANJEROS SIN RESIDENCIA O DOMICILIO EN EL PAÍS – Alcance. Es una exigencia para el reconocimiento de las expensas relacionadas con la importación de tecnología como gasto deducible, sin que la inscripción correspondiente deba ser previa a la causación del gasto / DEDUCCIÓN POR REGALÍAS Y OTROS BENEFICIOS ORIGINADOS EN CONTRATOS SOBRE IMPORTACIÓN AL PAÍS DE TECNOLOGÍA Y SOBRE MARCAS Y PATENTES – Procedencia / DEDUCCIÓN DE GASTOS POR SERVICIOS Y ASISTENCIA TÉCNICA CAUSADOS ANTES DEL REGISTRO DEL CONTRATO DE IMPORTACIÓN DE TECNOLOGÍA – Procedencia

El artículo 5º, numeral 2, del Decreto 3050 de 1997, «Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones», establece que constituyen documentos equivalentes a las facturas, los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país. A su vez, el artículo 2 del referido decreto señaló que, para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, la factura o documento equivalente debe reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del ET. El artículo 771-2 del ET, a su turno, establece que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta se requieren facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del ET. Y que, respecto de los documentos equivalentes, deben cumplirse los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 ibídem, / (...)La Sala ha señalado que, conforme con la interpretación sistemática de los artículos 485 y 771-2 del ET y 5 del Decreto 3050 de 1997, el contrato celebrado con extranjeros sin domicilio o residencia en el país es una de las pruebas para acreditar el derecho a descontar el IVA, toda vez que los contratos, por ley, fungen como documento equivalente a la factura en las operaciones en que se contratan servicios con residentes en el exterior .En esta

oportunidad, la Sala considera que ese criterio es válido para los efectos del impuesto sobre la renta, con la advertencia de que el registro de los contratos de que trata el Decreto 259 de 1991 es una exigencia para el reconocimiento de las expensas relacionadas con la importación de tecnología como gasto deducible, pero sin que la inscripción correspondiente sea previa a la causación del gasto, como lo sostiene la DIAN en los actos administrativos demandados. El Decreto 187 de 1975, «Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuesto sobre la renta y complementarios», establece que la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente / (...). Por su parte, la Decisión 291 de 1991 de la Comunidad Andina, que regula el régimen común de tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías, en relación con los contratos de importación de tecnología establece: (...) El Decreto 259 de 1992 «por el cual se reglamenta la decisión 291 de la comisión del acuerdo de Cartagena», establece: (...) En relación con las normas en cuestión, la Sala, mediante sentencia que resolvió sobre la nulidad de dos conceptos expedidos por DIAN en los que señaló que para efectos de la procedencia de la deducción por importación de tecnología, marcas y patentes era necesaria el registro del contrato ante la autoridad competente, sostuvo : (...), como la directriz para la procedencia de la deducción de las regalías, originadas en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, la da las Decisiones del Acuerdo de Cartagena, actualmente, la Decisión 291 de 1991, descarta que se dé aplicación a la regla general de las expensas necesarias, pues, se trata de una deducción regulada de manera especial por la normativa tributaria vigente, para cuya procedencia se debe acudir a las normas especiales que la regulan, entre ellas, que el mencionado contrato se encuentre registrado ante el organismo nacional competente. En este sentido, no procede la nulidad del Concepto 016676 del 22 de marzo de 2005 que dispuso como tesis jurídica que para que sean procedentes las deducciones por concepto de regalías originadas en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, se debe efectuar su registro ante el Ministerio de Industria y Comercio. Así mismo, no procede la nulidad del Oficio 085072 del 3 de septiembre de 2008 de la DIAN en cuanto entiende que para la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, de que trata el artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, la forma de demostrar la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente es el registro ante la entidad correspondiente. (...) Si bien en virtud del parágrafo del artículo 1º del Decreto 259 de 1992 la autorización se estableció como excepción a la regla del registro automático de los contratos de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos , es una disposición que no puede incidir en materia tributaria y que no obstante fue regulada por el artículo 30 del Decreto 2350 de 1991 “POR EL CUAL SE DEFINE LA ESTRUCTURA ORGÁNICA DEL MINISTERIO DE COMERCIO EXTERIOR, SE DETERMINAN SUS FUNCIONES Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES” , su vigencia frente al Decreto 259 de 1992 en nada afecta la procedencia de las deducciones por regalías y no es posible con base en ella exigir, para efectos de la deducción, la aprobación o autorización previa de los contratos, como en efecto, lo sugiere la DIAN en el oficio demandado. En consecuencia, en este sentido se tomará la decisión. (Se resalta).

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 485 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 617 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 618 /

ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 771-2 / DECRETO 3050 DE 1997 – ARTICULO 5 NUMERAL 2 / DECRETO 187 DE 1975 – ARTICULO 66 / DECRETO 187 DE 1975 – ARTICULO 67 / DECISIÓN 291 DE 1991 COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES CAN – ARTICULO 12 / DECRETO 259 DE 1992 – ARTICULO 1 / DECRETO 259 DE 1992 – ARTICULO 2

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el valor probatorio de los contratos suscritos con extranjeros residentes en el exterior para acreditar el derecho a descontar el IVA, se reitera el criterio expuesto por la sala en sentencia de 7 de mayo de 2009, radicado 25000-23-27-000-2006-00840-01(16486), Consejero Ponente Martha Teresa Briceño De Valencia

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la procedencia de la deducción por la importación de tecnología, marcas y patentes sin que se requiera el registro previo del respectivo contrato, se reitera el criterio de la sala expuesto en sentencia del 28 de julio de 2011, radicado 11001-03-27-000-2009-00040-00(17864), Consejero Ponente Martha Teresa Briceño De Valencia

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., trece (13) de diciembre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación numero: 25000-23-27-000-2010-00267-01(19747)

Actor: UNISYS DE COLOMBIA S.A.

Demandado: UAE DIAN

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 10 de abril de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000123 de 27 de diciembre de 2005, y de la Resolución No. 310662006000031 de 26 de noviembre de 2006, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRESE** (sic) que la sociedad accionante está obligada por concepto el Impuesto de Renta del año gravable 2002 la suma establecida en la liquidación realizada por el tribunal.

(...)

1. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

- El 9 de abril de 2003, Unisys de Colombia S.A. presentó declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2002, en la que registró una pérdida de \$15.991.309.000 y un saldo a favor de \$5.001.145.000.
- El 18 de abril de 2005, mediante el Requerimiento Especial 310632005000065, la DIAN propuso modificar la declaración antes referida y como efecto de la modificación propuesta redujo la pérdida declarada.
- El 27 de diciembre de 2005, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000123, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002 presentada por Unisys de Colombia S.A. Como efecto de la modificación, redujo la pérdida de \$15.991.309.000 a \$13.667.386.000, pero sin modificar el saldo a favor.
- El 28 de noviembre de 2006, mediante la Resolución 31066200600003, la DIAN confirmó la liquidación oficial.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. La demanda

Unisys de Colombia S.A.¹ formuló las siguientes pretensiones:

¹ En adelante Unisys.

I. ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA DEMANDADA.

En ejercicio de la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho consagrada por el artículo 15 del Decreto 2304 de 1989, que subrogó el artículo 85 del Decreto 01 de 1984, solicito la anulación de la actuación administrativa compuesta por:

- 1. La liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000123 del 27 de Diciembre de 2005, por medio de la cual la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó oficialmente la liquidación privada del impuesto de renta referente al año gravable de 2002; y,*
- 2. La Resolución No. 31066520060000341 de Noviembre 28 de 2006, por medio de la cual la División Jurídica de la citada Administración resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto de liquidación.*

IX. DEMANDA

Suplico al Honorable Consejo de Estado que, previos los trámites judiciales y la revisión de las pruebas que reposan en el expediente, la práctica de las pruebas solicitadas, la verificación de los hechos narrados, el análisis de los argumentos de derecho y las normas que se señalan como quebrantadas y de los documentos y pruebas que se anexan a esta demanda y las que se solicitan, adelante enunciadas, y las que reposan en los antecedentes administrativos, anule la totalidad de la actuación administrativa demandada y restablezca en su derecho a mi representada, declarando en firme la liquidación privada del impuesto a la renta correspondiente al año gravable 2002.

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 228 y 338.
- Código Contencioso Administrativo: artículo 84.
- Estatuto Tributario: artículos 12, 20, 27, 28, 32-1, 62, 90, 107, 148, 261, 265-5, 287, 683 y 771-2.
- Código Civil: artículos 27 y 2469.
- Código de Comercio: artículos 263 y 264.
- Ley 222 de 1995: artículo 27.

- Decreto 259 de 1992: artículo 3.
- Decreto 2649 de 1993: artículo 35.

2.1.2. El concepto de la violación

La demandante desarrolló el concepto de la violación así:

2.1.2.1. Incorporación de cuentas por cobrar a vinculadas del exterior al patrimonio poseído por la demandante en Colombia (\$18.965.580.161) –Reglón 5.

Se explicó en la demanda, que la demandante es una sucursal de Unisys de Colombia S.A., sociedad extranjera domiciliada en el Estado de Delaware EE.UU.

Que, a su turno, Unisys de Colombia S.A – Delawer es una filial de Unisys Corporation, controlante de un grupo de compañías a nivel mundial, que tiene subordinadas en varios países (filiales y subordinadas).

Señaló que al cierre del año gravable 2002, Unisys de Colombia S.A [demandante] tenía cuentas por cobrar a compañías vinculadas del exterior de Unisys Corporation [subordinadas de la controlante de la casa matriz de Unisys de Colombia S.A.]

Agregó que al cierre del ejercicio 2002, la demandante registró, equivocadamente, las cuentas por cobrar como «*cuentas por cobrar a la casa matriz*». Que, por esa razón, la Superintendencia de Sociedades ordenó reclasificarlas y que, en su lugar, fueran registradas como «*cuentas por cobrar a vinculados económicos*».

Que bajo el entendimiento de que no se cumplían los presupuestos de los artículos 261, 265-1 y 287 del ET, la demandante no incluyó en su patrimonio las cuentas por cobrar a las subordinadas de Unisys Corporation.

Dijo que como la demandante era una sucursal de una sociedad extranjera, no debía incluir en su patrimonio los activos poseídos en el exterior (artículo 261 del ET). Que, así mismo, como las cuentas por cobrar eran fondos poseídos en el exterior, no vinculados al giro ordinario de los negocios en Colombia (artículo 265), se tenían como activos poseídos en el exterior.

Agregó que como las cuentas por cobrar –saldos débito–, no se tenían con la casa principal de la demandante [Unisys de Colombia S.A – Delawere] ni con sus agencias o sucursales, esas cuentas no debían ser incluidas como parte del patrimonio fiscal de la sucursal colombiana. Señaló que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2002 para incluir en el patrimonio de la demandante las cuentas por cobrar que esta tenía con vinculadas del exterior que, como lo explicó, eran subordinadas de Unisys Corporation.

Que la DIAN sostuvo que la situación de la demandante está inmersa en el inciso segundo del artículo 287 del ET y que, para el efecto, señaló que la expresión «*casa principal de sucursal*» inserta en la norma es equivalente a «*sociedad controlante o matriz de sociedad*» y que las «*agencias o sucursales*» de la casa principal son lo mismo que las «*sociedades subordinadas*».

Advirtió que a partir de ese errado entendimiento, la Administración pretendió que las cuentas por cobrar que la sucursal colombiana tenía con las subordinadas de Unisys Corporation encuadraran como cuentas por cobrar con agencias o sucursales de la casa principal.

Con fundamento en lo anterior, dijo que los actos demandados eran nulos por aplicación indebida del artículo 287 del ET que dio lugar, además, a la aplicación indebida de los artículos 12, 20, 261 y 265 *ibídem*.

Explicó que el inciso segundo del artículo 287 del ET establece que *«los saldos contables débitos o créditos que tengan las sucursales de sociedades extranjeras con su casa principal o agencias o sucursales de la misma, no constituyen deuda entre las mismas, harán parte de su patrimonio y no darán lugar a costo o deducción»*.

Que los presupuestos para aplicar las consecuencias previstas en la norma son: **i)** que el contribuyente sea una sucursal de una sociedad extranjera, **ii)** que exista un saldo contable débito o crédito y **iii)** que, tratándose de saldos débito, el deudor debe ser la casa principal o sus sucursales.

Sostuvo que a pesar de que en el caso de la demandante no estaba acreditado el tercer supuesto, la DIAN interpretó que el inciso segundo del artículo 287 del ET es aplicable a todos los eventos en los que se configure algún tipo de vinculación.

Que para llegar a esa conclusión, la Administración sostuvo que, según la legislación comercial –artículo 27 de la Ley 222 de 1995– la oficina principal también se denomina casa matriz y que esa expresión es equivalente a sociedad controlante.

Así, manifestó que la DIAN extralimitó el alcance del inciso segundo del artículo 287 del ET porque pasó por alto que la norma se refiere únicamente a los saldos contables de las sucursales colombianas respecto de su casa principal y las sucursales y agencias de esta, pero sin incluir las filiales o subsidiarias de la matriz o controlante de la casa principal.

Sobre el particular concluyó que sostener que los saldos contables de operaciones entre la sociedad controlante y su filial constituyen patrimonio propio de la controlada implica desconocer el principio de independencia de las personas jurídicas. Que lo anterior resultaba más grave si lo que se pretendía era que la sucursal colombiana declarara

como patrimonio propio cuentas por cobrar con subordinadas de la controlante de su casa principal.

Además, señaló que la DIAN aplicó por analogía el inciso segundo del artículo 287 del ET sin tener en cuenta que ese tipo de interpretación está proscrita en materia tributaria y que, la interpretación propuesta por la Administración, desconocía el artículo 338 de la Constitución Política.

2.1.2.2. Adición de ingresos por la diferencia en cambio (\$4.950.650.507) –Renglón 25.

Dijo que la adición de la diferencia en cambio derivada de las cuentas por cobrar con vinculadas del exterior referidas en el numeral anterior solo era procedente en la medida que se ajustara a derecho la inclusión de saldos contables débitos en el patrimonio líquido de la demandante.

Que en la medida en que prosperara la causal de nulidad previamente expuesta, también debía declararse la nulidad de los actos administrativos demandados en lo que a esta adición de ingresos corresponde.

2.1.2.3. Rechazo por la pérdida en la venta de inventarios chatarrizados y del costo por «retoma» de equipos – Renglón 33.

Dijo que la Administración rechazó estas expensas porque estimó que se trataba de pérdidas en el activo de las que trata el artículo 148 del ET, que no son deducibles del impuesto sobre la renta por carecer de relación de causalidad con la actividad productora de renta.

2.1.2.3.1. Rechazo por la pérdida en la venta de inventarios chatarrizados (\$809.634.388).

Dijo que la demandante tiene inventarios de repuestos para proveer servicios de mantenimiento por las ventas de bienes y servicios tecnológicos. Que, por avances tecnológicos, muchas veces los clientes reemplazan los equipos en periodos muy cortos y que, por tanto, los inventarios de repuestos conservados pierden toda posibilidad de uso.

Que por la carencia de valor de los activos referidos, la demandante dispuso su retiro del inventario para luego destruirlo y venderlo como «*scrap*» o chatarra. Que lo anterior le permitía tomar como deducción la pérdida sufrida en la venta de inventario dada de baja y luego vendido como desecho.

Explicó que la pérdida ocasionada en los términos antes descritos no se regulaba por el artículo 148 del ET, como equivocadamente lo estimó la DIAN, sino por el artículo 90 *ibidem*.

2.1.2.3.2. Rechazo del costo por «*retoma*» de equipos (618.657.063).

Sostuvo que la demandante convino con sus clientes «*retomar*» o comprar equipos –cajeros automáticos– previamente vendidos cuando las condiciones tecnológicas los hacían no aptos para su uso. Que el valor de los bienes comprados en esas condiciones constituía una condición para la venta de nuevos equipos.

Advirtió que la erogación así causada tenía relación de causalidad con la actividad generadora de renta y que era necesaria de conformidad con el artículo 107 del ET, en la medida que era una condición para poder realizar la venta de los nuevos equipos a sus clientes.

Señaló que los equipos adquiridos en las condiciones descritas no podían registrarse contablemente en el activo porque se trataba de bienes obsoletos que no se adquirirían para ser comercializados (inventarios) ni estaban comprometidos con el proceso productivo de la compañía (activos fijos). Que así, el tratamiento contable y fiscal apropiado era

llevar el valor pagado por esos bienes directamente como un costo de ventas.

2.1.2.4. Rechazo de la deducción de sumas reconocidas por incumplimientos contractuales (\$1.605.072.424) – Renglón 33.

Dijo que la demandante suscribió una serie de contratos en los que se pactaron cláusulas que le imponían la obligación de asumir sanciones en caso de que incurriera en retardo en el cumplimiento de lo pactado.

Que por omisiones involuntarias, la demandante se vio en la obligación de reconocer a terceros sumas por el retardo en la ejecución de los contratos suscritos. Que, sin embargo, el pago de las sumas adeudadas se realizó mediante descuentos por valor de US\$530.000.

Señaló que la demandante dedujo la suma pagada en los términos antes descritos bajo el convencimiento de que tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta y que era necesaria.

Que, sin embargo, la DIAN rechazó el costo bajo el argumento de que se trataba de una sanción que no tenía relación de causalidad con la actividad productora de renta y que no era necesaria.

Para la demandante, el cumplimiento extemporáneo de un contrato no acarrea una sanción, que es la penalidad que se deriva del incumplimiento total de las obligaciones. Que cuando hay lugar a la ejecución tardía de lo pactado surge para el contratante incumplido la obligación de asumir los eventuales daños ocasionados por el retardo.

Que ese tipo de cargas es usual en las prácticas comerciales y que resultan necesarias para la generación de ingresos. Que, por tanto, constituye un riesgo inherente a la actividad comercial y que, en esa medida, se ajusta a las exigencias del artículo 107 del ET para que su deducción sea procedente.

2.1.2.5. Rechazo del gasto por servicios técnicos y de asistencia técnica (1.885.000.000) -Renglón 33.

Dijo que en 1999 la demandante suscribió un contrato de asistencia técnica en el que se convino que el precio de retribución sería variable. Que para tales efectos, se pactó que cada año se suscribiría un otrosí para ajustar el valor correspondiente a cada ejercicio. Que para el año 2002 fue suscrito un otrosí en el que se fijó como retribución US\$2.300.000, que a su turno fue registrado en el Incomex el 18 de abril de 2002.

Que la DIAN rechazó la deducción de las sumas pagadas entre el 1 de enero y el 18 de abril de 2002, fecha de registro del otrosí en el Incomex, con el argumento de que el registro es una condición para la validez del contrato y que, por eso, el costo deducido carecía de soporte.

La demandante alegó que era improcedente rechazar, por falta de soportes, la deducción por los servicios recibidos entre el 1 de enero y el 18 de abril de 2002 porque si bien en esa fecha fue registrado el otrosí que estableció la retribución para el año 2002, el contrato fue registrado desde la fecha de su celebración en 1999.

Que la vigencia y validez del otrosí está subsumida en la validez del contrato celebrado en 1999 en la medida que el primero era accesorio del segundo, de tal forma que la deducción no estaba condicionada al registro de que trata el Decreto 259 de 1992.

Señaló que, contrario a lo dicho por la DIAN, no era cierto que el soporte de la erogación tenga que preexistir a su causación pues, de lo contrario, se desconocería el principio de la anualidad que rige el impuesto sobre la renta.

2.2. Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

2.2.1. Sobre la incorporación de las cuentas por cobrar a vinculados del exterior en el patrimonio poseído por la demandante en Colombia (\$18.965.580.161).

Dijo que si bien, por disposición del artículo 261 del ET, en el patrimonio de las sucursales de sociedades extranjeras no se incluyen los bienes poseídos en el exterior, el inciso segundo del artículo 287 *ibídem*, al referirse a las deudas que constituye patrimonio propio, establece que los saldos contables débito y crédito entre vinculados, llámense matrices, sucursales, agencias o filiales, se consideran patrimonio propio de la sucursal colombiana.

Para sustentar lo anterior, se remitió a los antecedentes legislativos del artículo 287 del ET para advertir que la intención del legislador fue evitar que, mediante préstamos entre vinculados se afectara negativamente la base gravable para el cálculo del impuesto sobre la renta.

Señaló que Unisys de Colombia S.A. es una sucursal de Unisys de Colombia S.A. – Delaware, sociedad extranjera que, a su vez es subsidiaria de Unisys Corporation o que, dicho en otros términos, Unisys Corporation controla a la demandante.

Que, en consecuencia, los deudores de las cuentas por cobrar en discusión son vinculados económicos de Unisys Corporation y que, por esa razón, los saldos débitos de la sucursal colombiana, según el inciso segundo del artículo 287 del ET, hacen parte del patrimonio de la demandante.

2.2.2. Sobre la adición de ingresos por diferencia en cambio (\$4.950.650.507).

Sobre la adición del ingreso por el ajuste por diferencia en cambio, dijo que era procedente como quiera que también lo era la inclusión en el patrimonio de las cuentas por cobrar a vinculados económicos.

2.2.3. Sobre el rechazo por la pérdida en la venta de inventarios chatarrizados (\$809.634.388) y del costo por la retoma de equipos (618.657.063).

Dijo que el desconocimiento de estos valores obedeció a que la pérdida por obsolescencia de inventarios no procede ni como costo ni como deducción, de acuerdo con lo establecido en el artículo 107 del ET.

Señaló que la chatarrización de inventarios para su posterior venta supone que los elementos dados de baja dejan de formar parte del inventario, pero que, además, implica que no hacen parte de los activos de la empresa. Que, en esas condiciones, no es aplicable el artículo 90 del ET que regula las pérdidas ocasionadas por la enajenación de activos.

En relación con la denominada retoma de equipos, dijo que las pruebas obrantes en el expediente daban cuenta de una venta por parte de un tercero a la demandante, y no al contrario, razón por la que no podía alegar la ocurrencia de una pérdida ocasionada en la enajenación de activos, en los términos del artículo 90 del ET.

Por último, señaló que si bien es cierto son deducibles las expensas que cumplan con los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario, en el caso de las pérdidas solo procede la deducción de aquellas señaladas en la ley, entre las que no se encuentran las que suscitan la controversia.

2.2.4. Sobre el rechazo de la deducción de las sumas reconocidas por incumplimientos contractuales (\$1.605.072.424).

Dijo que la erogación objeto de discusión correspondía a sumas pagadas por la demandante como consecuencia del atraso en el cumplimiento de contratos previamente suscritos.

Que así, tales montos correspondían a sanciones generadas en la mora o cumplimiento tardío de las obligaciones contractuales que, en todo caso, no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, según lo previsto en el artículo 107 del ET.

Advirtió que independientemente de la denominación dada por la demandante a las sanciones a que se hizo acreedora por el incumplimiento contractual, lo cierto es que se trataba de una expensa mediante la que se resarcían los perjuicios ocasionados a sus clientes. Que, de esa forma, la expensa resultaba innecesaria, según las prácticas comerciales, para el desarrollo de sus actividades.

Que, además, no era dable asimilar las sanciones contractuales pactadas a los intereses de financiación, que son deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta.

2.2.5. Sobre el rechazo del gasto por servicios técnicos y asistencia técnica (1.885.000.000).

Dijo que la deducción por concepto de servicios técnicos dependía de la existencia de los soportes que acrediten las sumas que se pretenden descontar. Que, en tal sentido, los contratos celebrados con extranjeros sin domicilio en el país son documentos equivalentes a las facturas y pueden servir de soporte para la deducción, esto, siempre y cuando hayan sido registrados ante el Ministerio de Comercio Exterior, en los términos del Decreto 259 de 1992.

Que, de conformidad con lo anterior, el anexo que modifica cada año el valor del contrato de asistencia técnica debió ser registrado de forma previa al desarrollo de las actividades que generaban la deducción. Que, por esa razón, no era posible que la demandante dedujera sumas

pagadas antes de efectuar el respectivo registro, esto es, antes del 18 de abril de 2002.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Se refirió a una cada de las glosas de la liquidación oficial de revisión así:

2.3.1. Sobre la incorporación de cuentas por cobrar a vinculadas del exterior al patrimonio poseído por la demandante en Colombia (\$18.965.580.161).

El Tribunal consideró que según lo establecido en los artículos 263 y 471 del Código de Comercio, la sucursal de una sociedad extranjera y su casa principal constituyen la misma persona jurídica.

Que, las sociedades extranjeras con sucursal en el país, según el artículo 20 del ET, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y, por eso, están obligadas a declarar únicamente las rentas de fuente nacional.

Sostuvo que el artículo 261 del ET establece que no hacen parte del patrimonio bruto de las sucursales los bienes poseídos en el exterior y, por lo tanto, deberán declarar únicamente los bienes poseídos en el país. Que, a su turno, el artículo 265 *ibídem* establece que se entienden poseídos en el país, entre otros, los fondos que el contribuyente tenga en el exterior, vinculados al giro ordinario de sus negocios en Colombia.

Advirtió que, las disposiciones antes referidas tienen fundamento en el hecho de que la casa matriz extranjera y la sucursal nacional son una sola persona jurídica, y el patrimonio de esta última corresponde al capital asignado por la sociedad extranjera.

Que, por eso, los bienes ubicados en el exterior se consideran poseídos por la oficina principal en el exterior, a menos que los mismos correspondan a sumas o a fuentes de ingresos asignados por ésta a su establecimiento de comercio en el país, o porque se trate de fondos vinculados al giro ordinario de los negocios de la sucursal en Colombia.

Dijo que según el artículo 287 del ET, constituyen patrimonio propio: **i)** para las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, las deudas que por cualquier concepto tengan para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de estas con domicilio en el exterior y **ii)** para las sucursales de sociedades extranjeras, los saldos débitos que tengan con su casa principal, agencias o sucursales de esta.

Sostuvo que el inciso segundo del artículo 287 del ET no solo hace referencia a las deudas que las sucursales tengan con su casa matriz como integrantes del patrimonio de éstas, tal como se limita a establecerlo el inciso primero, sino que, además, señala que los saldos débito que tengan con su casa principal, agencias o sucursales de la misma hacen parte de su patrimonio.

Que era del caso precisar que el inciso segundo del artículo 287 del ET únicamente hace referencia a los saldos débitos que tengan las sucursales con su casa matriz o con las agencias y sucursales de ésta, pero que no se refiere a los saldos débitos que tengan las subordinadas con su controlante, o a los que tengan las agencias con las controladas de su casa matriz.

Que así, el artículo 287 del ET establece que cuando el acreedor y deudor correspondan a la misma persona, la sucursal y su casa matriz, el saldo contable débito o crédito no constituye deuda, que por eso, en tales casos se entiende que la sucursal es titular de sumas que si bien no constituyen deudas de su casa matriz, pueden ser asimiladas al capital asignado.

Advirtió que no sucede lo mismo cuando se está frente a un saldo contable débito que tengan las sucursales nacionales con las subsidiarias de su casa matriz, evento en el cual se está frente a dos personas jurídicas distintas, esto es, la controlante, de la cual hace parte la sucursal nacional, y la subsidiaria o filial de la primera.

Que, por esa razón, el inciso segundo del artículo 287 del ET solo estableció que no constituyen deuda los saldos contables débitos o créditos que existan entre una sucursal y su casa matriz o las sucursales de la misma.

Concluyó que un saldo débito entre vinculados económicos distintos a los señalados en el inciso segundo del artículo 287 del ET no es parte del patrimonio de la sucursal colombiana, a no ser que, de conformidad con el inciso segundo del artículo 261 *ibídem*, pueda considerarse como un bien poseído en el país por la sucursal, porque corresponde a un fondo que tenga en el exterior vinculado al giro ordinario de sus negocios en Colombia, como lo establece el numeral 5 del artículo 265 del ET.

Explicado lo anterior, dijo que del certificado de inscripción de Unisys de Colombia S.A. en la cámara de comercio y de la certificación de expedida por Unisys Corporation, se advertía que Unisys de Colombia S.A. es una sucursal en Colombia de Unisys de Colombia S.A. Delaware, sociedad extranjera que a su vez es subsidiaria de Unisys Holding Corporation Delaware, que, a su turno, es subsidiaria de Unisys Corporation Delaware, esta última controlante de todas las subordinadas de Unisys Corporation.

Que las cuentas por cobrar objeto de la glosa, registradas en las cuentas 132005 y 131510, fueron reclasificadas por disposición de la Superintendencia de Sociedades, en atención a que, en realidad, se tenían con vinculados económicos de la sociedad controlante y no con la casa matriz, tal como lo había interpretado erróneamente el contribuyente.

Dijo que la glosa de la DIAN obedecía a que Unisys de Colombia S.A. no incluyó en su patrimonio las cuentas por cobrar a los vinculados económicos de la controlante de su casa matriz, entidades que constituían personas jurídicas independientes de la demandante, por lo que mal podría interpretarse que las cuentas en cuestión hacía parte de su patrimonio.

Agregó que las cuentas por cobrar no incluidas por Unisys de Colombia S.A. en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios son saldos contables débito que tiene con distintas subordinadas de la controlante de su casa matriz, que son sucursales de la misma matriz.

Concluyó que los saldos contables débito referidos, según el inciso segundo del artículo 287 del ET, no hacían parte del patrimonio de la sucursal colombiana en atención a que no son deudas adquiridas entre la casa matriz y la sucursal nacional. Que, por esa razón, la causal de nulidad de la demandante estaba llamada a prosperar.

2.3.2. Sobre la adición de ingreso por diferencia en cambio (\$4.950.650.507).

Dijo que debía declarar la nulidad de los actos demandados con respecto a la glosa relativa a la diferencia en cambio, en atención a que surgió como consecuencia del ajuste del patrimonio propuesto por la DIAN.

2.3.3. Sobre el rechazo por la pérdida en la venta de inventarios chatarrizados y del costo de ventas por la «retoma» de equipos.

2.3.3.1. Rechazo por la pérdida en la venta de inventarios chatarrizados (\$809.634.388)

El Tribunal explicó que la demandante enajenó, por un precio inferior al costo fiscal, bienes que hacían parte de un inventario que había sido dado de baja por carecer de valor comercial.

Que, contrario a lo afirmado por la DIAN, no se trataba de una deducción por pérdidas de activos de que trata el artículo 148 del ET. Que como la norma referida no se aplicaba al caso, Unisys no tenía la obligación de demostrar la ocurrencia de una fuerza mayor para acceder a la deducción.

Advirtió que para decidir sobre la procedencia de la deducción de la pérdida generada en la enajenación del inventario chatarrizado debían verificarse los requisitos generales del artículo 107 del ET.

Que así, en el caso en discusión, se advertía que la enajenación de los bienes chatarrizados correspondía a la venta de activos que son enajenados en el giro ordinario de los negocios de la demandante.

Agregó que según el certificado de existencia y representación legal de Unisys, el objeto social de la compañía comprende, entre otras actividades, *«comprar, vender, distribuir, importar, exportar, arrendar, licenciar o de otra manera mercadear procesamiento de información y comunicaciones, hardware, software, suministros y accesorios y proveer mantenimiento y servicios de software»*.

Dijo que según lo anterior, la venta de activos movibles, independientemente de que estos no puedan ser comercializados y tuvieran que ser vendidos como chatarra, tiene una relación directa con el objeto social de la compañía y, por consiguiente, con la actividad generadora de renta.

Que la imposibilidad de usar o consumir un bien, por razones como la carencia de valor de recambio por la implementación de nuevas tecnologías, obligaba al comerciante a recurrir a métodos que le

permitan recuperar, aunque sea parcialmente, el valor invertido en la adquisición de esos bienes.

Sostuvo que, esas condiciones, la chatarrización y posterior enajenación de bienes que no podían ser comercializados, corresponde a una actividad comercialmente necesaria que guarda relación con la actividad generadora de renta, razón por la que debía tenerse como procedente la deducción por pérdida en venta de activos establecida en el artículo 90 del ET.

2.3.3.2. Rechazo del costo de ventas por la retoma de equipos (\$618.657.063).

El Tribunal dijo que la DIAN aceptó que la demandante realizó pagos por este concepto, pero que rechazó la deducción porque no hubo lugar a una pérdida en la venta de un activo. Que se trataba del valor pagado por un bien adquirido, razón por la que no era aplicable el artículo 90 del ET

Señaló que en el contrato de asociación celebrado entre Unisys de Colombia S.A. y Conavi Banco Comercial y de Ahorro S.A., se estipuló:

Al momento de la celebración del presente 'Otro si' entre los cajeros que tiene en funcionamiento CONAVI BANCO COMERCIAL Y DE AHORROS S.A., 94 cajeros de ellos fueron instalados en reemplazo de los de la serie RT750, quedando entendido que UNISYS los recibió a un precio de retoma de US\$4.500,00 por cada cajero, precio que será cancelado por UNISYS a CONAVI BANCO COMERCIAL Y DE AHORROS S.A así: el 50% será descontado en agosto de 2002, del valor a pagar por CONAVI BANCO COMERCIAL Y DE AHORROS S.A por la compra de los equipos EMC2 Symmetrix 8830 suministrados por Unisys en julio de 2002.

Que según esto, el precio de «retoma» pagado por Unisys a Conavi correspondía a un descuento en el precio pagado por Conavi por los equipos vendidos por Unisys. Que, en otras palabras, la «retoma» de los

equipos influyó en el precio pagado por Conavi y que esto se concretaba en un menor valor del 50 % de los bienes enajenados por Unisys.

Dijo que, no obstante lo anterior, los bienes comprados como «*retoma*» pasaron a ser parte de su patrimonio, razón por la que no era acertado señalar que existía una pérdida generada en el menor valor de la venta, puesto que los activos retomados formaban parte del precio.

Agregó que la demandante alegó que los bienes recibidos carecían de valor comercial y que, por eso, debió chatarrizarlos. Que si los bienes recibidos como parte de pago carecían de valor comercial y debían ser destruidos, la deducción de la pérdida, así generada, debió ser solicitada como un menor valor generado en la venta de inventarios dados de baja.

Concluyó que como la demandante no procedió en las condiciones antes descritas, era procedente rechazar la deducción por pérdida en venta de activos generada en la «*retoma*» de activos.

2.3.4. Sobre el rechazo de la deducción de sumas reconocidas por incumplimientos contractuales (\$1.605.072.424).

Dijo que la demandante suscribió contratos con algunas entidades financieras en los que fue incluida la siguiente cláusula:

Si por razones imputables a UNISYS en las definiciones, el diseño, los desarrollos, las pruebas, la asignación de recursos y, en general, en cualquiera de sus responsabilidades se presentan demoras en el plan de trabajo, UNISYS se compromete a subsanar las demoras por los mecanismos necesarios para recuperar el tiempo de atraso, sin costo adicional alguno para el cliente. En caso de no ser posible recuperar el tiempo, y si el atraso es mayor a 5 días hábiles UNISYS pagará la suma de \$1000 dólares por cada día de atraso no recuperado, hasta por 30 días hábiles y pasado el tiempo se podrá aplicar la cláusula de incumplimiento establecida en este contrato.

Que en cumplimiento de la cláusula referida, la demandante suscribió un acuerdo de transacción en el que se pactó un pago por US\$530.000, por concepto de los retrasos en el cumplimiento de las obligaciones contractuales asumidas por Unisys de Colombia S.A.

Que la deducción de esta suma fue rechazada por la DIAN en consideración a que no se trataba de una expensa necesaria en los términos del artículo 107 del ET. Dijo estar de acuerdo en que el pago de indemnizaciones a terceros no guarda relación de causalidad con la actividad generadora de renta. Que se trata de una erogación que acaece con posterioridad al desarrollo de la actividad y que, por eso, no puede ser calificada como la causa generadora de la misma.

Que, por el contrario, el pago de este tipo de indemnizaciones tiene su origen en incumplimientos contractuales, que se oponen a la actividad generadora del ingreso, por lo que no es dable que el retardo en el cumplimiento de la prestación debida se tenga como una erogación acostumbrada en la actividad productora de renta.

El tribunal concluyó que si se tiene en cuenta que el origen del gasto en discusión es el incumplimiento contractual que causa un perjuicio a la contraparte, este no es comercialmente necesario para el desarrollo de la actividad generadora de renta y, por tanto, no puede ser deducido pese a que su realización sea obligatoria de conformidad con lo establecido en las normas comerciales y el contrato suscrito entre las partes.

2.3.5. Sobre el rechazo del gasto por servicios técnicos y asistencia técnica (1.885.000.000).

El *a quo* explicó que la DIAN rechazó la deducción solicitada por la demandante por los gastos de servicios de asistencia técnica causados entre el 1º de enero y el 17 de abril de 2002, porque, a su juicio, era necesario el registro previo del anexo que modificaba el valor de la asistencia técnica.

Explicó que la demandante suscribió un contrato de asistencia técnica que fue registrado el 17 de abril de 2001. Que en el referido instrumento se pactó que la retribución sería ajustada anualmente. Que para el año 2002, el documento de actualización del precio fue registrado el 18 de abril.

Que el Decreto 259 de 1992 dispone que los contratos de importación de servicios de tecnología deben ser registrados en el Incomex, pero que no establece la obligación de registrar los anexos. Que no obstante lo anterior, cuando los anexos modifican el valor del servicio que se importa, se debe proceder a su registro para dar cumplimiento al literal c) del artículo 2º *ibídem*, relativo a la determinación del valor contractual de cada uno de los elementos involucrados en la transferencia de tecnología como requisito para realizar el registro.

Advirtió que, dado que el valor de la retribución de los servicios era variable, los documentos soporte podían ser aportados con posterioridad al registro, siempre y cuando fueran allegados dentro de la vigencia del registro. Que de lo anterior se desprendía que el registro del contrato es válido siempre que se acrediten los requisitos del artículo 2 del Decreto 259 de 1992.

Que el cumplimiento de los requisitos del Decreto 259 de 1992 puede ser acreditado durante la vigencia del registro, sin que el mismo pierda validez durante algún momento del período de vigencia señalado por el Incomex. Esto en atención a que, dada la naturaleza variable de la remuneración, los soportes pueden ser entregados al final del período.

Advirtió que, de cualquier forma, el Decreto 259 de 1992 no establece como condición para la procedencia de deducciones en el impuesto sobre la renta la inscripción previa del contrato a la causación del gasto. Que esa conclusión, además, resultaría desproporcionada en la medida que desconoce el principio de anualidad porque el registro del anexo fue realizado en el mismo período fiscal en el que se causó el gasto.

Por último, dijo que la DIAN aceptó la existencia de los gastos causados entre el 1º de enero y el 17 de abril de 2002 pero que los rechazó por la inexistencia del soporte del gasto.

Que al aceptar la deducción de los gastos causados a partir del 18 de abril de 2002, por cumplir los requisitos para su procedencia, la DIAN desconoció el principio de prevalencia del derecho sustancial, al rechazar las deducciones de los gastos causados antes del 18 de abril.

En consecuencia, el Tribunal consideró procedente el gasto por servicios de asistencia técnica por valor de \$1.885.000.000.

Con fundamento en lo anterior, el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, liquidó el impuesto sobre la renta a cargo de la demandante por el año gravable 2002 en los siguientes términos:

CONCEPTO	Rng.	LIQ. PRIVADA	LIQ. DIAN	LIQ. TRIBUNAL.
Patrimonio Liquido	AB	1.796.447.000	1.796.447.000	1.796.447.000
Depreciación, Amortización, Agotamiento	AC	2.073.068.000	2.073.068.000	2.073.068.000
Activos Fijos	AJ	2.722.565.000	2.722.565.000	2.722.565.000
Otros Activos No Monetarios	AL	71.695.000	71.695.000	71.695.000
Efectivo	PA	3.727.970.000	3.727.970.000	3.727.970.000
Bcos. Ctas. Ahorros. Invers. Mob. Ctas.Cobrar				
Derechos Fiduciarios	PK	37.227.000	37.227.000	37.227.000
Ctas. por Cobrar Clientes, Otras Ctas. por Cobrar	PM	17.547.185.000	17.547.185.000	17.547.185.000
Cuentas Por Cobrar Otras	PQ	6.911.142.000	6.911.142.000	6.911.142.000
Ctas. Cobrar Accionistas y Ctas. Vinculadas	EO	-	18.965.580.000	-
Inventarios	PC	5.186.360.000	5.186.360.000	5.186.360.000
Activos Fijos Deprec. , Amortiz. Intang. y Agot.	EU	33.563.659.000	33.563.659.000	33.563.659.000
Menos: Depreciac. Acumulada	PE	27.657.157.000	27.657.157.000	27.657.157.000
Otros Activos	PF	991.517.000	991.517.000	991.517.000
Total Patrimonio Bruto	PG	40.307.903.000	59.273.483.000	40.307.903.000
Cuentas por Pagar Proveedores	OA	4.330.750.000	4.330.750.000	4.330.750.000
Ctas. por Pagar Ctas. Vinculadas, Acc. Soc.	OB	619.348.000	619.348.000	619.348.000

Pasivo Laboral	OW	7.659.861.000	7.659.861.000	7.659.861.000
Prestamos por Pagar	OC	252.057.000	252.057.000	252.057.000
Impuestos Gravámenes y Tasas	OX	228.156.000	228.156.000	228.156.000
Otros Pasivos	OI	9.501.505.000	9.501.505.000	9.501.505.000
Total Pasivo	PII	22.591.677.000	22.591.677.000	22.591.677.000
Total Patrimonio Líquido	PI	17.716.226.000	36.681.806.000	17.716.226.000
Total Patrimonio Líquido Negativo	PL	-	-	-
Ventas Brutas	IL	24.591.274.000	24.591.274.000	24.591.274.000
Servicios, Honorarios y Comisiones	1S	62.771.418.000	62.771.418.000	62.771.418.000
Interés y Rendim. Financiero	IC	2.353.475.000	7.304.126.000	2.353.475.000
Otros Ing. Distintos Anteriores	IE	2.619.743.000	2.619.743.000	2.619.743.000
Total Ingresos Brutos	IV	92.335.910.000	97.286.561.000	92.335.910.000
Otros Ing. no Cosnt. Rta ni Gcia. Ocas.	LV	9.239.000	9.239.000	9.239.000
Total Ingresos Netos	IG	92.326.671.000	97.277.322.000	92.326.671.000
Costo Ventas (S. Permanente)	CV	47.970.237.000	43.051.282.000	45.646.314.000
Total Costos	CT	47.970.237.000	43.051.282.000	45.646.314.000
Comisiones, Honorarios Y Servicios	CE	1.199.439.000	1.199.439.000	1.199.439.000
Salar. Prestac. y Otros Conc. Lab.(Inc.Paraf.)	DC	30.451.105.000	30.451.105.000	30.451.105.000
Aportes al Sist. Ssegur. Social	DM	4.876.157.000	4.876.157.000	4.876.157.000
Intereses y Demás Gtos. Financieros Nals.	DF	612.496.000	612.496.000	612.496.000
Gastos Efectuados en el Ext.	DH	2.647.168.000	2.647.168.000	2.647.168.000
Deprec. Amortiz. y Agotamiento	DP	2.045.326.000	2.045.326.000	2.045.326.000
Otras Deduccio. (Scio.Pub. Fletes, Seg.Im.)	CX	18.516.052.000	18.516.052.000	18.516.052.000
Total Deducciones	DT	60.347.743.000	60.347.743.000	60.347.743.000
Total Costos y Deducciones	CI	108.317.980.000	103.399.025.000	105.994.057.000
Renta Líquida del Ejercicio	GJ	-	-	-
Compensación por Perdidas	GK	-	-	-
Renta Líquida	RA	-	-	-
Perdida Líquida	RB	15.991.309.000	6.121.703.000	13.667.386.000
Renta Presuntiva	RC	1.526.467.000	1.526.467.000	1.526.467.000
Total Rentas Exentas	ED	-	-	-
Renta Líquida Gravable	RE	1.526.467.000	1.526.467.000	1.526.467.000
Impuesto Sobre la Renta Gravable	LA	534.263.000	534.263.000	534.263.000
Donaciones	LR	133.566.000	133.566.000	133.566.000
Impuesto Neto de Renta	LC	400.697.000	400.697.000	400.697.000
Total Impuesto Neto de Renta	LN	400.697.000	400.697.000	400.697.000
Total Impuesto a Cargo	FU	400.697.000	400.697.000	400.697.000
Rte. Fuente Rendimientos Financ.	MC	1.594.000	1.594.000	1.594.000
Autorretenciones	MJ	5.420.283.000	5.420.283.000	5.420.283.000
Total Retenciones Año Gravable	GR	5.421.877.000	5.421.877.000	5.421.877.000
Anticipo a la Sobretasa	OZ	20.035.000	20.035.000	20.035.000

Sanciones	VA	-	-	-
Total Saldo a Pagar	HA	-	-	-
Total Saldo a Favor	HB	5.001.145.000	5.001.145.000	5.001.145.000

2.4. Apelación de la sentencia

Las partes apelaron la sentencia en lo que les fue desfavorable.

2.4.1. De la parte demandante

Unisys sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

2.4.1.1. Deducción por pérdida en venta de activos generada en la «retoma» de cajeros electrónicos.

Dijo que la compra de los activos obsoletos tiene relación de causalidad con la actividad generadora de renta en la medida en que dicha erogación fue una condición contractual para poder realizar la venta de los nuevos.

Explicó que Conavi condicionó la compra de los nuevos equipos a que la demandante retomara los bienes que estaban en uso. Que el precio convenido para la retoma constituyó parte de pago de los nuevos equipos. Que así, la condición referida evidenciaba la necesidad de la erogación en que incurrió la demandante en la medida que la erogación fue una condición contractual para poder realizar la venta.

Advirtió que según la jurisprudencia del Consejo de Estado, los incentivos que otorgue una empresa a sus clientes con el fin de asegurar un incremento en los ingresos resultan necesarios en la producción de la renta.

Que, en este caso, y de forma analógica, el incentivo otorgado a Conavi fue la aceptación de los equipos obsoletos como parte de pago de los nuevos, es decir, que equipos obtenidos en recompra tenían como fin el

de garantizar la compra de los nuevos equipos por parte de los clientes antiguos.

2.4.1.2. Deducción de las sumas reconocidas por incumplimientos contractuales.

La demandante dijo que era cierto que suscribió contratos que incluían cláusulas que imponían obligaciones a su cargo por la demora o retardo en el cumplimiento de las obligaciones. Que, sin embargo, las sumas que en efecto se causaron a favor de los contratantes no eran una multa o sanción, sino un descuento o ajuste de precio, deducible por guardar relación de causalidad y necesidad con la actividad generadora de renta.

Señaló que la naturaleza jurídica del costo en mención era la de un descuento o ajuste de precio. Que eso se derivaba del contrato de transacción suscrito entre la demandante y algunos de sus clientes, en el que se convino que Unisys les reconocerá un descuento de US\$ 530.000 por concepto de atrasos ocurridos.

De otra parte, dijo que los posibles cumplimientos extemporáneos o deficientes en que una compañía puede incurrir en el desarrollo de su actividad guardan relación de causalidad y son necesarios para generar renta al ser riesgos connaturales inmersos en el ejercicio de cualquier actividad económica.

Agregó que esa expensa también era necesaria porque era inherente al giro ordinario de cualquier negocio incurrir, voluntaria o involuntariamente, en incumplimientos totales o en cumplimientos extemporáneos o defectuosos.

2.4.2. De la parte demandada

La DIAN sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

2.4.2.1. Incorporación de las cuentas por cobrar a vinculadas del exterior como patrimonio poseído por la demandante en Colombia.

Dijo que si bien el patrimonio bruto de las sucursales extranjeras, por disposición del artículo 261 del ET, no incluye los bienes poseídos en el exterior, también lo es que por disposición del artículo 287 *ibídem*, norma especial, las deudas, saldos contables débitos o créditos entre vinculados, llámense matriz, sucursales, agencias o filiales se consideran parte del patrimonio de la sucursal de la sociedad extranjera.

Señaló que el fin del artículo 287 del ET no es otro que evitar que a través de préstamos que se efectúen entre vinculados económicos, se afecte en forma negativa la base gravable para el cálculo del impuesto sobre la renta.

Que, sin embargo, el tribunal limitó el alcance de la norma a una relación directa entre la sucursal y su casa matriz y perdió de vista que también comprendía las relaciones indirectas de la sucursal con sus demás vinculados económicos.

Sostuvo que en el caso estaba probado que Unisys Corporation Delaware era la sociedad controlante de Unisys Colombia S.A. Delaware, que a, su vez, es la matriz de Unisys Colombia S.A. y que los deudores de las cuentas por cobrar eran agencias, sucursales y demás, también vinculadas de Unisys Corporation a la que pertenece la matriz de la sucursal en Colombia.

Que, por lo anterior, los saldos contables que constituyen cuentas por cobrar que tiene la sucursal en Colombia, con las agencias, sucursales y vinculados económicos de la casa principal hacen parte del patrimonio de la sucursal de sociedad extranjera establecida en Colombia.

2.4.3. Adición de rendimientos financieros por \$4.950.650.507.

Dijo que en la medida en que se acojan los argumentos de la anterior glosa, también procedía la adición de los ingresos por diferencia en cambio que debieron generarse a título de rendimientos financieros.

2.4.4. Rechazo de la pérdida en la venta de inventarios chatarrizados (\$809.634.388).

Dijo que el tribunal concluyó, equivocadamente, que sin importar que se tratara de bienes dados de baja por la demandante, era procedente la deducción de acuerdo con establecido en los artículos 90 y 107 del ET.

Que, sin embargo, el hecho de reconocer que se trataba de bienes que habían sido dados de baja, conlleva a descartar que estos formaban parte de los activos y que la pérdida ocasionada se rige por el artículo 90 del ET, por cuanto esa norma supone para su aplicación que se trate de la enajenación de bienes que tengan la connotación de activos.

Señaló que el artículo 107 del ET establece que son deducibles las expensas realizadas durante el periodo gravable en desarrollo de la actividad productora de renta. Que son expensas los costos o gastos reales en que incurre el contribuyente para el desarrollo de su actividad.

Que de la norma en cuestión se desprendía que estaba descartada la deducibilidad de pérdidas, a no ser que se encuentren expresamente señaladas en la ley. Que así, las pérdidas por concepto de enajenación de bienes dados de baja y chatarrizados era improcedente por no estar prevista en ninguna disposición legal.

2.4.5. Rechazo del gasto por servicios técnicos y asistencia técnica

Dijo que según el artículo 771-2 del ET, para que procedan los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, es preciso que la operación conste en una factura o documento equivalente, pero que si se trata de contratos celebrados con extranjeros sin domicilio o residencia en el

país, debe contarse con un contrato o documento que cumpla con los requisitos que el Gobierno Nacional establezca.

Que el Gobierno Nacional, mediante el Decreto 259 de 1992, estableció como requisito de validez del contrato, su inscripción en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

Sostuvo que uno de los parámetros de verificación de los gastos deducibles es el valor de la operación que, en el caso concreto, era la actualización del monto de la retribución pactada en el contrato de asistencia técnica suscrito por la demandante. Que, en ese sentido, el anexo suscrito para el año 2002 formaba parte del contrato y, por tanto, resultaba obligatoria la inscripción.

Con fundamento en lo anterior, señaló que los servicios prestados entre el 1º de enero y el 17 de abril de 2002 no atendían al requisito de la inscripción previa para que fuera deducibles, exigencia que, en todo caso, no podía reputarse retroactiva.

2.5. Alegatos de conclusión

2.5.1. De la parte demandante

Unisys de Colombia S.A. reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

2.5.2. De la parte demandada

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

2.6. Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó revocar parcialmente la sentencia apelada.

En concreto, dijo que el fallo debía ser revocado en lo relacionado con el rechazo de la pérdida en la venta de inventarios chatarrizados y la pérdida proveniente de los equipos retomados. Para el efecto expuso:

2.6.1. Sobre la incorporación de las cuentas por cobrar a vinculadas del exterior como patrimonio poseído por la demandante en Colombia (\$18.965.580.161).

Dijo que estaba probado que la demandante es sucursal de Unisys Colombia S.A. –Delaware, casa matriz de la sucursal colombiana. Que también estaba acreditado que los saldos débitos en discusión se tenían con vinculados económicos de Unisys Corporation, con quienes no existía un vínculo de agencia o sucursal con Unisys Colombia S.A. Delaware.

Que, en consecuencia, no se cumplían los supuestos fácticos para aplicar al caso concreto el inciso segundo del artículo 287 del ET. Que la Administración no podía aplicar extensivamente la regla en cuestión a sujetos no previstos expresamente en la norma.

2.6.2. Sobre la inclusión de la diferencia en cambio (\$4.950.650.507).

Dijo que la adición de ingresos por diferencia de cambio estaba relacionada con la incorporación al patrimonio de la demandante de las cuentas por cobrar, objeto de la glosa anterior.

Que, por tanto, tampoco es procedente mantener la inclusión del ajuste por la diferencia en cambio de las cuentas por cobrar a subordinadas de Unisys Corporation.

2.6.3. Sobre el rechazo por la pérdida en la venta de inventarios chatarrizados (\$809.634.388) y la pérdida proveniente de los equipos retomados (618.657.063).

Sobre el rechazo de la pérdida en la venta de inventarios chatarrizados, dijo que la legislación tributaria no autoriza las pérdidas generadas en la venta del inventario retirado y que, por consiguiente, la pérdida así generada no puede recibir el tratamiento previsto en el artículo 90 del ET.

En relación con el costo de ventas por la retoma de equipos obsoletos, señaló que la deducción no era procedente porque el costo de los inventarios vendidos no fue determinado con sujeción a alguno de los sistemas para establecer el costo de los activos movibles enajenados de los que trata el artículo 62 del ET.

2.6.4. Sobre el rechazo de la deducción de las sumas reconocidas por incumplimientos contractuales (\$1.605.072.424).

Sostuvo que la glosa propuesta por la DIAN era procedente porque estaba demostrado que los pagos cuestionados obedecieron a una sanción por atrasos en el cumplimiento de obligaciones, habida cuenta de que en los contratos que dieron lugar a la erogación discutida se estableció que el valor a reconocer por atraso en actividades y el párrafo tercero debía realizarse a título de sanción civil por el retardo.

2.6.5. Sobre el rechazo del gasto por servicios técnicos y asistencia técnica (1.885.000.000).

Por último, dijo que estaba justificado el reparo de la demandante en cuanto a que si el contrato de asistencia técnica cumplió con el registro ante el Incomex desde 1999, su validez no podía depender de la fecha de registro del otrosí en el que se estableció el valor del servicio para el año 2002 y que de acuerdo con el artículo 3 del Decreto 259 de 1992, la fecha y vigencia del registro es imprescindible solo para el pago de regalías.

En consecuencia, dijo que los actos demandados debían ser anulados solamente en cuanto a las glosas correspondientes **i)** a la incorporación de las cuentas por cobrar a vinculados **ii)** la inclusión de la diferencia en cambio liquidada en virtud de la anterior incorporación y **iii)** el rechazo de los gastos por concepto de servicios técnicos y asistencia técnica.

3. CONSIDERACIONES

Cuestión previa

La Sala precisa que si bien, mediante auto del 24 de noviembre de 2016², se había sorteado conjuez para completar el quórum decisorio en el presente asunto, éste ya no será necesario toda vez que el Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez se posesionó como Magistrado de esta Corporación el 25 de septiembre de 2017, y en aplicación del artículo 116 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la llegada de un nuevo Consejero desplaza al conjuez Dr. Hernán Alberto González Parada.

Asunto de Fondo

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide sobre la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642005123 del 27 de diciembre de 2005, mediante la que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por Unisys de Colombia S.A. por el año gravable 2002, y de la Resolución 310662006000031 del 28 de noviembre de 2006, que la confirmó.

En concreto, la Sala debe decidir sobre los siguientes puntos de discusión:

² Folio 480 cp

- Si era procedente incorporar al patrimonio de la demandante el valor de las cuentas por cobrar a vinculadas del exterior por un valor de \$18.965.580.161.
- Si era procedente adicionar ingresos por diferencia en cambio por \$4.950.650.507.
- Si debían ser rechazados como costo de ventas las pérdidas originadas en la venta de inventarios chatarrizados por \$809.634.388 y el costo correspondiente a la «*retoma*» de equipos por \$618.657.063.
- Si debían ser rechazados como costo de ventas las sumas reconocidas por la demandante por incumplimientos contractuales por \$1.605.072.424.
- Si debía ser desconocido el gasto por servicios de asistencia técnica por \$1.885.000.000.

3.1. Incorporación de cuentas por cobrar a vinculados del exterior al patrimonio de la demandante poseído en Colombia (\$18.965.580.161) –Renglón 5.

3.1.1. Problema jurídico

La DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002 presentada por la demandante para adicionar al renglón 5 –*cuentas por cobrar accionistas y socios de compañías vinculadas*– \$18.965.580.000, correspondientes al valor de las cuentas por cobrar que Unisys tenía con vinculados económicos domiciliados en el exterior. El fundamento de la modificación fue el inciso segundo del artículo 287 del ET.

Para la DIAN, el inciso segundo del artículo 287 del ET establece que los saldos contables débitos o créditos que tengan las sucursales de

sociedades extranjeras con sus vinculados económicos no constituyen deuda, hacen parte del patrimonio de la sucursal y no dan lugar a costo o deducción.

La demandante, por su parte, aseguró que la modificación no era procedente porque las cuentas por cobrar a vinculados del exterior en cuestión no eran bienes que, de acuerdo con lo previsto en los artículos 261 y 287 del ET, se tuvieran como poseídos en el país.

Así, sostuvo que, por ser una sucursal de una sociedad extranjera, estaba obligada a declarar solo los bienes poseídos en el país, de acuerdo con lo previsto en el artículo 261 del ET.

Que, además, el inciso segundo del artículo 287 del ET no le era aplicable porque esa norma está referida a los saldos contables débito o crédito que las sucursales tienen con la casa principal o agencias o sucursales de esta, de lo que se desprende que la norma no hace referencia a cualquier tipo de vinculación, como la que la demandante tiene con los deudores de las cuentas por cobrar.

La parte actora dijo: *«está claro que la administración es consiente que las cuentas por cobrar son con sociedades subordinadas de la sociedad controlante de la casa principal de la sucursal. Es decir, la administración claramente estableció que la situación de hecho no encuadra con el presupuesto de hecho de la norma, ya que la cuenta por cobrar no es con la casa principal ni con sus sucursales o agencias»*³. Es decir, para la parte actora, dicha norma no se aplica en el sub lite, puesto que las cuentas por cobrar no se tienen con la casa principal ni con las agencias o sucursales de esa casa principal. Se tienen con subordinadas de la sociedad controlante de la casa principal de la sucursal, hecho que no está previsto en el inciso segundo del artículo 287 E.T.

El Tribunal concedió la razón a la demandante, puesto que consideró que las cuentas por cobrar en cuestión no se enmarcaban en los

³ Folio 8 del cuaderno principal.

presupuestos del inciso segundo del artículo 287 del ET, por no ser exigibles a la casa principal o a las agencias o sucursales de esa casa principal.

De acuerdo con lo anterior, el problema jurídico a resolver consiste en determinar si constituye patrimonio propio de la demandante las cuentas por cobrar que en cuantía de \$18.965.580.161 tenía con vinculadas del exterior.

Para el efecto, la Sala debe establecer si conforme con el inciso segundo del artículo 287 ET, las cuentas por cobrar debían contraerse únicamente con la casa principal de la demandante y con agencias o sucursales de la casa principal, o con cualquier vinculado económico, para considerarlas como patrimonio de la demandante.

Precisado lo anterior, se analizarán los hechos que aparecen probados, y que son relevantes para decidir la litis.

3.1.2. Consideraciones generales de la Sala

3.1.2.1. Del contenido y alcance del inciso segundo del artículo 287 del ET

Para efectos fiscales, y en particular del impuesto sobre la renta, el artículo 261 del ET⁴ establece que el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable.

La norma citada dispone, de igual manera, que para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedad extranjeras, el patrimonio incluye los bienes poseídos en el exterior.

⁴ **Artículo 261. Patrimonio bruto.** El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable. Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Las personas naturales extranjeras residentes en Colombia y las sucesiones ilíquidas de causantes que eran residentes en Colombia, incluirán tales bienes a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país.

Según lo anterior, los contribuyentes sin residencia fiscal en Colombia y las sucursales de sociedad extranjera, en lo que al patrimonio corresponde, deben declarar únicamente los bienes poseídos en el país de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 265 del ET / (...) que dispone:

Artículo 265. Bienes poseídos en el país. Se entienden poseídos dentro del país:

- 1. Los derechos reales sobre bienes corporales e incorporales ubicados o que se exploten en el país.*
- 2. Las acciones y derechos sociales en compañías u otras entidades nacionales.*
- 3. Las acciones y derechos sociales de colombianos residentes en el país, en compañías u otras entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras empresas o personas, tengan negocios o inversiones en Colombia.*
- 4. Los demás derechos de crédito, cuando el deudor tiene residencia o domicilio en el país y salvo cuando se trate de créditos transitorios originados en la importación de mercancías o en sobregiros o descubiertos bancarios.*
- 5. Los fondos que el contribuyente tenga en el exterior vinculados al giro ordinario de sus negocios en Colombia, así como los activos en tránsito.*

Ahora bien, el artículo 287 del ET, vigente para la ocurrencia de los hechos en controversia, establecía lo siguiente:

Artículo 287. Deudas que constituyen patrimonio propio. Derogado por la Ley 1607 de 2012. Deudas que constituyen patrimonio propio. *Las deudas que por cualquier concepto tengan las agencias, sucursales, filiales o compañías que funcionen en el país, para con sus casas matrices extranjeras o agencias, sucursales, o filiales de las mismas con domicilio en el exterior, y las deudas que por cualquier concepto tengan los contribuyentes del impuesto sobre la renta y*

complementarios en Colombia con los vinculados económicos o partes relacionadas del exterior de que trata el Artículo 260-1, se considerarán para efectos tributarios como patrimonio propio de las agencias, sucursales, filiales o contribuyentes del impuesto sobre la renta en Colombia.

Adicionado por la Ley 49 de 1990: Los saldos contables débitos o créditos que tengan las sucursales de sociedades extranjeras con su casa principal o agencias o sucursales de la misma, no constituyen deuda entre las mismas, harán parte de su patrimonio y no darán lugar a costo o deducción.

Parágrafo. Adicionado por la Ley 223 de 1995: Constituyen pasivos, para todos los efectos, los saldos pendientes de pago al final del respectivo ejercicio, que den lugar a costos o deducciones por intereses y demás costos financieros, incluida la diferencia en cambio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124-1 de este Estatuto. (...)

La norma prevé que se tienen que configurar las siguientes relaciones:

ARTÍCULO 287 INCISO PRIMERO	deudas que por cualquier concepto tengan las agencias de sociedades extranjeras establecidas en Colombia con	casas matrices extranjeras
		agencias de las matrices extranjeras
		sucursales de las matrices extranjeras
		filiales de las matrices extranjeras
	deudas que por cualquier concepto tengan las sucursales de sociedades extranjeras establecidas en Colombia con	casas matrices extranjeras
		agencias de las matrices extranjeras
		sucursales de las matrices extranjeras
		filiales de las matrices extranjeras
	deudas que por cualquier concepto tengan las filiales de sociedades extranjeras establecidas en Colombia con	casas matrices extranjeras
agencias de las matrices extranjeras		
sucursales de las matrices extranjeras		
filiales de las matrices extranjeras		
ARTÍCULO 287 INCISO SEGUNDO	SALDOS CREDITOS O DEBIDOS QUE TENGAN LAS SUCURSALES DE SOCIEDADES EXTRANJERAS ESTABLECIDAS EN COLOMBIA CON	CASA PRINCIPAL
		AGENCIA DE LA CASA PRINCIPAL
		SUCURSAL DE LA AGENCIA PRINCIPAL

Fíjese que conforme con el inciso primero del artículo 287 ET, las deudas deben contraerse por las agencias, las sucursales y las filiales con la

respectiva casa matriz extranjera o con las agencias, sucursales y filiales de dicha casa matriz.

En cambio, conforme con el inciso segundo del artículo 287 ET, los saldos créditos o débitos deben ser de la sucursal de la sociedad extranjera constituida en Colombia (no alude ni a agencias ni a filiales). Y, tales saldos débitos o créditos deben tenerse con la casa principal o con las agencias y sucursales de dicha casa principal (no alude a las filiales).

Ahora bien, para efecto de establecer qué se entiende por sucursal de sociedad extranjera establecida en Colombia, así como, casa principal, agencias y sucursal de la casa principal, es necesario hacer las siguientes precisiones normativas.

El artículo 28 de la Ley 222 de 1995 estableció el concepto de grupo empresarial, que presupone la existencia de una situación de control o subordinación y la unidad de propósito y dirección entre vinculados económicos.

Sobre la situación de subordinación o control, el artículo 260 del Código de Comercio dispone lo siguiente / (...): «**Subordinación. Modificado por el artículo 26 de la Ley 222 de 1995.** Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquélla se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria» (subraya la Sala).

Como se ve, [L]a subordinación hace referencia al control ejercido por la matriz o controlante. La matriz o controlante puede estar compuesta por una o varias personas. Cuando el control es directamente ejercido por la matriz o controlante, la controlada recibe el nombre de filial. Cuando dicho control se ejerce a través de una subordinada de la matriz o controlante, la controlada recibe el nombre de subsidiaria.

Sobre el control conjunto o plural, la Superintendencia de Sociedades dijo⁵: «Se presenta el control conjunto cuando una pluralidad de personas controlan una o más sociedades, manifestando una voluntad de actuar en común distinta de la *affectio societatis*, mediante circunstancias tales como la participación conjunta en el capital de varias empresas, la coincidencia en los cargos de representación legal de las mismas, la actuación en “bloque” en los órganos sociales, etc., todas ellas apreciadas en conjunto y en el caso concreto».

El artículo 263 del Código de Comercio, por su parte, define qué es una sucursal, / (...) en los siguientes términos:

Sucursales. Son sucursales los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad.

Cuando en los estatutos no se determinen las facultades de los administradores de las sucursales, deberá otorgárseles un poder por escritura pública o documento legalmente reconocido, que se inscribirá en el registro mercantil. A falta de dicho poder, se presumirá que tendrán las mismas atribuciones de los administradores de la principal.

Las sucursales, entonces, son establecimientos de comercio abiertos para desarrollar los negocios sociales y están administrados por mandatarios con facultades de representación de la sociedad. Se presume que el mandatario encargado de la sucursal tiene las mismas atribuciones de los administradores de la principal, salvo que exista poder que delimite esas atribuciones.

En cuanto a las sucursales, la doctrina ha expresado que: «*toda sucursal mantiene la unidad de firma social. No posee capital propio ni responsabilidad separada, aunque pueden gozar de relativa independencia dentro de la estructura interna de la sociedad. Sus jefes son gerentes con mayores o menores atribuciones. Llevan contabilidad especial que es consolidada en la casa principal, pues son bases económicas de ésta. La sucursal es una simple desmembración de la casa principal*»⁶.

⁵ Guía Práctica – Régimen de Matrices y Subordinadas. Superintendencia de Sociedades. Consultar en: www.supersociedades.gov.co

⁶ José Ignacio Narváez García, Derecho Mercantil Colombiano, Tipos de Sociedad, Legis Editores S.A. 1998. Página 499.

De manera que las sucursales no son personas distintas de la oficina principal o casa matriz. Al contrario, las sucursales dependen económica y jurídicamente de dicha oficina principal o casa matriz, pues de estas se predica el control de los recursos y de las actividades económicas. El artículo 264 del Código de Comercio, por otra parte, señala que *«Son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla»*. Es decir, las agencias son establecimientos de comercio dirigidos directamente por la sociedad principal o casa matriz, toda vez que no cuentan con administradores con poder de representación.

De lo expuesto, la Sala entiende que cuando el inciso segundo del artículo 287 ET se refiere a las sucursales de sociedades extranjeras establecidas en Colombia, alude a los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad en particular: la matriz.

Y por sucursales y agencias de la matriz, debe entenderse los establecimientos de comercio abiertos por esta, con o sin facultades para representarla, según el caso.

Por lo tanto, los saldos débito o crédito que tenga una sucursal de sociedad extranjera constituida en Colombia con otras empresas que, a pesar de pertenecer al mismo grupo empresarial, o a pesar de tener vinculación económica, no sean ni DE la casa principal ni agencias o sucursales de la casa principal, no constituyen patrimonio declarable en Colombia, pues, se reitera, el inciso segundo del artículo 287 ET se refiere únicamente a los saldos débitos o créditos que tenga la sucursal establecida en Colombia con su casa principal o con las agencias y sucursales de esa casa principal.

Por su puesto, esa relación debe estar probada en el proceso por el contribuyente, como pasa a explicarse.

3.1.2.2. De la carga de la prueba en materia tributaria⁷

El artículo 746 del ET prescribe que *"se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija"*.

El artículo 684 del ET, por su parte, señala que la autoridad tributaria está dotada de facultades de fiscalización e investigación, dirigidas a garantizar el efectivo cumplimiento de las normas fiscales sustanciales, esto es, comprobar el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.

Las normas en cita permiten colegir que existe una presunción legal de veracidad frente a las declaraciones privadas, pero condicionada a que, en caso de requerirlo la administración, el declarante deba acreditar la veracidad de los hechos revelados.

Es decir, gozan de presunción de certeza⁸ los hechos que el contribuyente refleja en la declaración privada, en la declaración de corrección o en las respuestas a los requerimientos de la administración. Pero cuando la administración lo requiera en ejercicio de la facultad legal de fiscalización, el contribuyente quedará obligado a demostrar la veracidad de los hechos que expuso en las declaraciones tributarias privadas. (...)

Al respecto, en sentencia del 7 de abril de 2011⁹, la Sala dijo: *«Conforme al artículo 746 del Estatuto Tributario, se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija. La declaración presentada por los contribuyentes está amparada por dicha presunción de veracidad, hasta el*

⁷ Reiteración de lo dicho en la sentencia del 12 de marzo de 2012, expediente: Radicación número: 08001-23-31-000-2006-01952-01(17734), M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Actor: SOCIEDAD TRANSCOM COLOMBIA S.A. Demandado: DIAN.

⁸ «www.rae.es «Certeza. (De cierto).1. f. Conocimiento seguro y claro de algo. 2. f. Firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de errar».

⁹ Radicación número: 68001-23-31-000-2005-03498-01(17314), actor: HARINERA PARDO S.A EN CONCORDATO, demandado: DIAN. M.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

momento en que la Administración Tributaria solicita una comprobación especial respecto de las glosas declaradas, momento a partir del cual la carga de la prueba pasa a ser del contribuyente, a quien le corresponde demostrar la realidad de los rubros declarados».

Conviene decir que Palao Taboada, citado por Juan Zornoza Pérez, afirma que *«la actividad de la Administración en los procedimientos tributarios es una actividad de comprobación y no de prueba en sentido técnico»*. Se reconoce así que cuando la Administración fiscaliza y exige el cumplimiento de las obligaciones correspondientes no prueba los hechos que justifican el acto de liquidación, sino que comprueba que han tenido lugar los presupuestos que lo legitiman, por lo que en el procedimiento administrativo sólo podría hablarse de *«prueba en sentido impropio»*¹⁰.

En la sentencia C-160 de 1998, frente a la carga que tienen los contribuyentes de demostrar los hechos que declaran, la Corte Constitucional dijo:

La información que puede solicitar la administración corresponde a datos objetivos, de los que tiene pleno conocimiento la persona o entidad a quien se le solicita, y que se generan como consecuencia del giro normal de sus actividades, lo que les facilita suministrar lo requerido, en el tiempo y en la forma que señale la administración.

Por tanto, no puede considerarse que sea ésta una carga desproporcionada o injustificada, impuesta al administrado. Por esta razón, de la manera como se cumpla este deber de informar, depende, en gran medida, que el Estado pueda detectar una de las conductas que más afecta sus finanzas y, por ende, el cumplimiento efectivo de sus funciones: la evasión.

Como se ve, si bien las autoridades tributarias están dotadas de facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales tributarias, lo cierto es que eso no implica que tengan la carga de la prueba para efecto de desvirtuar la presunción de veracidad de los hechos declarados por el contribuyente,

¹⁰ Juan Zornoza Pérez. La prueba en el Derecho Tributario. Trigésimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tomo II.

pues, como se vio, el contribuyente está en mejor posición para demostrar la veracidad de lo que declaró o informó.

Las facultades de fiscalización están orientadas a la verificación o comprobación de la información declarada y, en esa verificación, se reitera, será el contribuyente el que deba demostrar la veracidad de lo registrado en la declaración privada.

De hecho, en materia tributaria opera, de manera relativa, la carga dinámica de la prueba¹¹, en el entendido de que es el contribuyente el que se encuentra en posición privilegiada para probar el hecho económico declarado. El contribuyente es quien debe contar con los soportes de los hechos plasmados en la declaración privada.

Lo anterior también es acorde con lo previsto en las siguientes normas: **(i)** los artículos 786 a 791 del ET, que consagran la obligación de los contribuyentes de probar ciertos hechos económicos, y **(ii)** el artículo 745 del ET, que prescribe que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, siempre que este no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo I del Título VI del ET.

Ahora bien, el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil señala que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que

¹¹ La carga dinámica de la prueba conlleva que «la parte que se encuentre en posición privilegiada para probar un hecho debe allegar la prueba respectiva... la carga de la prueba se traslada a la parte a que se encuentra en condiciones de aportar los medios al proceso» Prueba Judicial, Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla”.

La Sección Tercera del Consejo de Estado ha precisado que «El principio de la carga dinámica de la prueba se presenta como una excepción a la regla general según la cual, quien alega, prueba; la excepción que este principio consagra consiste precisamente en que el deber de probar un determinado hecho o circunstancia se impone a la parte que se encuentre en mejores condiciones de hacerlo, aun cuando no lo haya alegado o invocado. Este principio se plantea como una solución para aquellos casos en los que el esclarecimiento de los hechos depende del conocimiento de aspectos técnicos o científicos muy puntuales que solo una de las partes tiene el privilegio de manejar. En síntesis, la aplicación del principio de la carga dinámica está condicionada al criterio del juez y supone la inversión de la carga de la prueba para un caso concreto». CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN TERCERA. Consejero ponente: ALIER EDUARDO HERNÁNDEZ ENRÍQUEZ. Bogotá, D.C., tres (3) de mayo de dos mil uno (2001). Radicación número: 05001-23-31-000-1992-1670-01(12338). Actor: GLADYS ARANGO DE FERNANDEZ Y OTRO.

consagran y el efecto jurídico que ellas persiguen.

Por consiguiente, el contribuyente que pretenda la declaratoria de nulidad de la liquidación oficial deberá probar, en sede jurisdiccional, la verdad de los hechos descritos en la declaración privada. En otras palabras, en sede judicial, la carga de la prueba también recae principalmente en el administrado, puesto que, tal y como sucede en el trámite administrativo, se encuentra en mejor posición para demostrar la veracidad de los hechos que plasmó en la declaración privada.

3.1.3. Solución del caso concreto

3.1.3.1. Pruebas relacionadas con el punto de discusión

Interesa resaltar los siguientes documentos:

- Certificado de Existencia y Representación Legal de la sociedad UNISYS DE COLOMBIA S.A., fechado el 3 de agosto de 2006, que dice:

*CONSTITUCIÓN CASA PRINCIPAL: QUE POR ESCRITURA PÚBLICA NO. 3467 OTORGADA EN LA NOTARÍA 4ª DE BOGOTÁ, EL 25 DE JULIO DE 1952, INSCRITA EN ESTA CÁMARA DE COMERCIO EL 5 DE AGOSTO DE 1952, BAJO EL NÚMERO 17.784 DEL LIBRO RESPECTIVO, SE PROTOCOLIZARON COPIAS AUTÉNTICAS DEL DOCUMENTO DE FUNDACIÓN DE LA SOCIEDAD BURROUGHS DE COLOMBIA S.A., **DOMICILIADA EN WILMINGTON, ESTADO DE DELAWARE EE.UU.**, DE SUS ESTATUTOS Y DE LA RESOLUCIÓN QUE ACORDÓ **EL ESTABLECIMIENTO EN COLOMBIA DE LA SUCURSAL**'.*

[...]

QUE POR E.P. NO. 147 DE LA NOTARÍA 28 DE BOGOTÁ DEL 17 DE FEBRERO DE 1987, INSCRITA EL 19 DE FEBRERO DE 1987 BAJO EN NO. 6551 DEL LIBRO VI, SE PROTOCOLIZÓ DOCUMENTO MEDIANTE EL CUAL LA SUCURSAL CAMBIÓ SU NOMBRE DE "BURROUGHS DE COLOMBIA S.A." POR EL DE "UNISYS DE COLOMBIA S.A."

[...]

QUE POR ESCRITURA PUBLICA No. 510, OTORGADA EN LA NOTARIA 11 DE BOGOTÁ EL 5 DE MARZO DE 1984, INSCRITA EN ESTA CÁMARA DE COMERCIO EL 15 DE MARZO DE 1.984, BAJO EL NO. 2.410 DEL LIBRO VI, SE PROTOCOLIZÓ UNA RESOLUCIÓN DE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA **CASA MATRIZ** DE LA SOCIEDAD POR MEDIO DE LA CUAL AUTORIZÓ AL REPRESENTANTE LEGAL DE **LA SUCURSAL COLOMBIANA** PARA EXPEDIR Y OTORGAR GARANTÍAS AL MINISTERIO DE HACIENDA DE COLOMBIA PARA GARANTIZAR EL PAGO DE IMPUESTOS DE SU PERSONAL EXTRANJERO QUE VIVA EN COLOMBIA¹².

- Certificación suscrita por la Secretaria asistente de UNISYS CORPORATION, ante un notario público del Estado de Pensilvania (EE.UU), que señala los siguiente:

1. *Unisys Corporation, sociedad constituida en el estado de Delaware no tiene sucursal en Colombia.*

2. *La sociedad Unisys Corporation es la entidad controladora de las subsidiarias Unisys Corporation en todo el mundo, conforme al organigrama adjunto.*

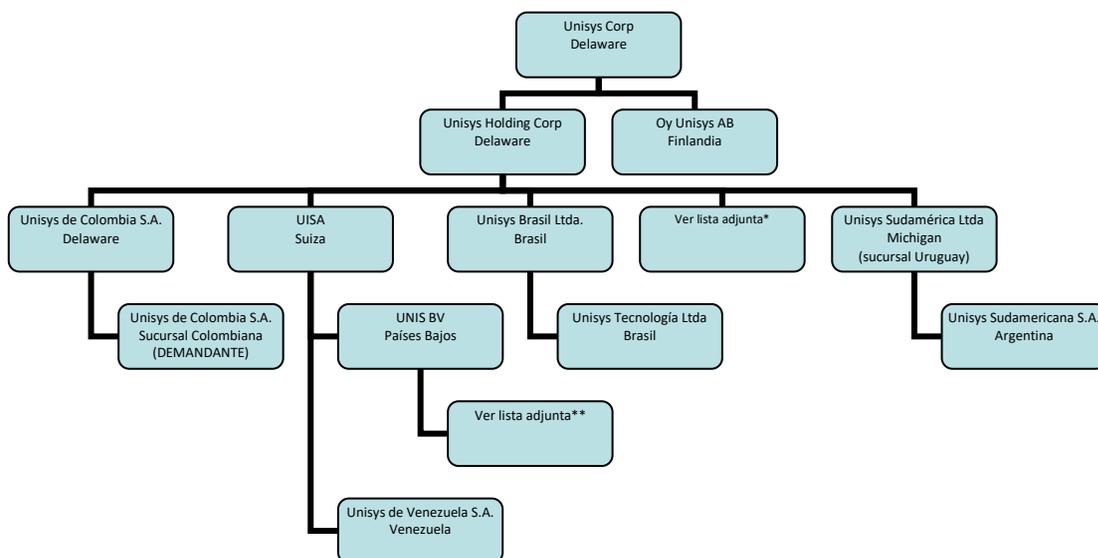
3. *Conforme al organigrama adjunto, Unisys de Colombia es una sucursal de Unisys de Colombia S.A., sociedad constituida en el estado de Delaware, la cual es subsidiaria en propiedad absoluta de otra subsidiaria de Unisys Corporation, según se indica en el organigrama adjunto¹³.*

- Organigrama de Unisys Corporation¹⁴, que da cuenta de la siguiente estructura organizacional:

¹² Folios 46 a 52 del cuaderno principal.

¹³ Folios 126 y 128 ibíd.

¹⁴ Folios 128 y 129.



* Unisys Schweiz AG, Unisys South Africa Inc, Unisys Brasil Ltda, Unisys Korea Ltd, Unisys World Trade Inc., Unisys Chile Inc., Unisys New Zealand, Unisys del Perú LLC, Unisys Puerto Rico, Unisys de México S.A. de CV, Unisys de Centro América S.A. y Unisys Sudamericana Ltda.

** Unisys Deutschland GmbH, Unisys Italia, Unisys Belgium, Unisys UK Group, Unisys France y Unisys Nederland.

- Relación de cuentas por cobrar a vinculados económicos, expedida por la sociedad actora¹⁵:

	PAÍS	NOMBRE	VALOR
1.	ARGENTINA	Unisys Sudamericana S.A	\$1.556.807.100,12
2.	ALEMANIA	Unisys Deutschland GMBH	\$578.687,58
3.	ITALIA	Unisys Italia S.P.A	\$203.400,09
4.	SUIZA	Unisys Schweiz A.G.	\$2.543.933,52
5.	ÁFRICA	Unisys South Africa Inc Mktg	\$6.073.354,80
6.	USA	Unisys Corporation	\$12.408.093.039,60
7.	BRASIL	Unisys Tecnologia	\$121.160.563,47
8.	COREA	Unisys Korea Limited	-\$2.022.541,74
9.	BRASIL	Unisys Marketing Brazil	\$77.724.617,49
10.	BÉLGICA	Unisys Marketing Belgium	\$856.572,21
11.	USA	Unisys World Trade	\$1.662.715.521,63
12.	CHILE	Unisys Sudamericana Corp	\$1.921.116.714,84
13.	FINLANDIA	Oy Unisys AB	\$2.864.790,00

¹⁵ Folio 2884 ibíd.

14.	GRAN BRETAÑA	Unisys Ltd. UK Marqueting	\$7.319.538,45
15.	FRANCIA	Unisys France	\$2.896.302,69
16.	HOLANDA	Unisys Nederiand N.V.	\$58.287.017,34
17.	NUEVA ZELANDA	Unisys New Zealand Limited	\$14.048.930,16
18.	PERÚ	Unisys del Perú	\$382.919.290,56
19.	PUERTO RICO	Unisys Puerto Rico	\$577.301.021,64
20.	MÉXICO	Unisys de México S.A. de C.V.	\$64.546.583,49
21.	COSTA RICA	Unisys de Centro América	\$16.638.700,32
22.	URUGUAY	Unisys Marketing Uruguay	\$105.997,23
23.	VENEZUELA	Unisys de Venezuela C.A	\$82.801.025,37
			\$18.965.580.160,86

- Certificación del revisor fiscal de la demandante¹⁶, que señala:

He auditado, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Colombia, los estados financieros de la Sucursal en Colombia de Unisys de Colombia S.A., NIT 860.002.433-5, al 31 de diciembre de 2002 y 2003, y emitido mis informes sobre los mismos el 25 de febrero de 2003 y 12 de febrero de 2004, respectivamente. Las cuentas PUC 1315 "Cuentas por cobrar a casa matriz" por \$12,408,093,040 y 1320 "Cuentas por cobrar a vinculados económicos" por \$6,557,487,120, forman parte de los referidos estados financieros e incluyen a diciembre 31 de 2002 los valores detallados a continuación:

<i>Denominación tercero</i>	<i>Valor</i>
<i>Unisys Corporation</i>	<i>\$12,408,093,040</i>
<i>Unisys Argentina</i>	<i>1,556,807,100</i>
<i>Unisys Germany</i>	<i>578,688</i>
<i>Unisys Italy</i>	<i>203,400</i>
<i>Unisys Switzerland</i>	<i>2,543,934</i>
<i>Unisys Africa</i>	<i>6,073,355</i>
<i>Unisys Tecnología</i>	<i>121,160,563</i>
<i>Unisys Korea</i>	<i>(2,022,541)</i>

¹⁶ Folio 2184 del cuaderno de pruebas.

<i>Unisys Brasil</i>	77,724,617
<i>Unisys Belgium</i>	856,572
<i>Unisys World Trade</i>	1,662,715,522
<i>Unisys Chile</i>	1,921,116,715
<i>Unisys Finland</i>	2,864,790
<i>Unisys U.K. Marqueting</i>	7,319,538
<i>Unisys France</i>	2,896,303
<i>Unisys Netherland</i>	58,287,017
<i>Unisys New Zealand</i>	14,048,930
<i>Unisys Perú</i>	382,919,290
<i>Unisys Puerto Rico</i>	577,301,022
<i>Unisys México</i>	64,546,583
<i>Unisys Costa Rica</i>	16,638,700
<i>Unisys Uruguay</i>	105,997
<i>Unisys Venezuela</i>	82,801,025
	\$18.965.580.160

El folio No 35716 del libro diario al 30 de mayo de 2003 incluye reclasificación de la cuenta 1315 "Cuentas por cobrar a casa matriz" a la cuenta 1320 "Cuentas por cobrar a vinculados económicos" por \$12,450,966,829. La información financiera, contable y tributaria es responsabilidad de la Gerencia de la Sucursal.

3.1.3.2. Consideraciones

La parte actora alegó que el inciso segundo del artículo 287 del ET no era aplicable en el sub lite, puesto que las cuentas por cobrar que tiene a su favor no son con la casa principal ni con agencias o sucursales de esa casa principal. Debe recordarse que la Sala concluyó que la expresión casa principal se refiere a la sociedad que abrió la sucursal en Colombia esto es: Unisys de Colombia S.A. (domiciliada en Delaware—EE.UU.), que ejerce el control directo.

Para la Sala, la parte demandante demostró que se encontraba en el presupuesto previsto en el inciso segundo del artículo 287 de ET, toda vez que acreditó que:

- Aportó el certificado de existencia y representación legal de la Casa Pincipal: Sociedad Burroughs de Colombia S.A.
- Ese certificado da cuenta de que fue esa empresa la que constituyó una sucursal en Colombia con el mismo nombre, que luego fue modificado por el de Unisys de Colombia S.A.
- Se aportó una certificación de Unisys Corporation, que certifica que no tiene sucursal en Colombia y en la que corrobora que Unisys de Colombia es una sucursal de Unisys de Colombia S.A.
- Aportó el organigrama del grupo empresarial en el que se puede apreciar la vinculación económica que hay entre las empresas. Se destaca de ese organigrama que de la casa matriz de la demandante no se desprenden ni agencias ni sucursales.
- Aportó la relación de las cuentas por cobrar a vinculados económicos.
- Aportó el certificado de revisor fiscal en el que da cuenta de la reclasificación de las cuentas por cobrar, que finalmente quedaron registradas en la cuenta 1320 "Cuentas por cobrar a vinculados económicos por \$12,450.9665.829.
- Hecho el cruce de las cuentas por cobrar con las empresas con quienes se tiene esas cuentas, se puede establecer que ninguna la tiene con la casa principal. Esas cuentas las tiene con vinculados económicos, pero no por esa sola circunstancia las cuentas de cobro deben formar parte del patrimonio declarable en Colombia, pues, como se precisó, los saldos débito o crédito deben tenerse con la casa principal o con las agencias o sucursales de dicha casa principal.

Por consiguiente, para la Sala, la parte demandante demostró que las cuentas por cobrar que tiene con vinculados económicos distintos a los que alude el inciso segundo del artículo 287 ET, y que ascendieron a \$18.965.580.160, no forman parte de su patrimonio. En consecuencia, en este aspecto se confirmará lo decidido por el Tribunal.

3.2. Adición de ingresos por diferencia en cambio (\$4.950.650.507) –Renglón 25.

3.2.1. Problema jurídico

La DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el año gravable 2002 para adicionar ingresos por \$4.950.605.507, correspondientes a la diferencia en cambio asociada a las cuentas por cobrar a las vinculada de la casa matriz, de conformidad con lo establecido en el artículo 32-1 del ET.

Dado que esta glosa está asociada al problema jurídico anteriormente planteado, a la Sala le corresponde decidir si es procedente la adición de los ingresos por la diferencia en cambio en el contexto de hechos expuesto en el acápite 3.1.

3.2.2. Consideraciones de la Sala

La Sala considera que como las cuentas por cobrar a vinculados económicos del exterior no debían ser incluidas en el patrimonio de la demandante según se explicó en el acápite anterior, no se originó un ingreso por diferencia en cambio. Por esa esa razón, la Sala considera improcedente la adición de ingresos por ese concepto en cuantía de \$4.950.650.507. En este aspecto se confirma lo decidido por el Tribunal.

3.3. Desconocimiento de costos de ventas por bajas de inventarios – Renglón 33.

La DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios para rechazar como costo de ventas la pérdida originada en la enajenación de inventario chatarrizado por un valor de \$809.634.388 y el costo generado por la «*retoma*» de equipos obsoletos por \$618.657.063.

La Sala procede a analizar por separado cada uno de los conceptos en los que se concreta la glosa en discusión.

3.3.1. Pérdida en la venta de inventarios chatarrizados – \$809.634.388.

3.3.1.1. Problema jurídico

La DIAN rechazó la pérdida generada en la venta de inventarios dados de baja por obsolescencia por un valor de \$809.634.388.

En la liquidación oficial de revisión, la Administración señaló que, de acuerdo con el artículo 62 del ET, para los contribuyentes que usan el sistema de juego de inventario no existe una disposición legal que permita la afectación del costo de ventas con las pérdidas o destrucción de mercancías.

En tanto que, en la resolución que resolvió recurso de reconsideración, la DIAN sostuvo que la expensa en cuestión no atendía a las exigencias del artículo 107 del ET para que fuera deducible. Que, además, no se trataba de una pérdida en el activo de las que trata el artículo 148 *ibídem*.

En contra de lo anterior, la demandante explicó que tiene inventarios que por los constantes avances tecnológicos que sufren los bienes que comercializa, estos pierden toda posibilidad de uso y que, por esa razón, son dados de baja del inventario y luego vendidos como chatarra o «*scrap*».

Que la operación antes descrita genera una pérdida por la venta de activos, en los términos del artículo 90 del ET, que resulta deducible de conformidad con lo establecido en el artículo 107 *ibídem*.

De acuerdo con lo anterior, el problema jurídico a resolver consiste en determinar si era deducible el valor la pérdida generada por la venta de inventarios dados de baja por obsolescencia.

3.3.1.2. Consideraciones generales de la Sala

La Sala precisa que si bien como parte de la discusión se planteó la aplicación de los artículos 62, 90 y 148 del ET, esas normas no son aplicables para efectos de la deducción del costo asociado a la destrucción de inventarios.

No se aplica el artículo 62 del ET¹⁷ porque está referido al costo de la enajenación de activos movibles, y el caso concreto está referido a la destrucción de inventarios que, en criterio reiterado de la Sala, como en seguida se explica, se rige por el artículo 107 *ibídem*.

Tampoco se aplican los artículos 90 ni 148 del ET¹⁸ porque no se trata de una pérdida operacional de las que trata el artículo 90 ni una pérdida por la destrucción del activo productivo de renta, que regula el artículo 148.

En consecuencia, la Sala procede a analizar la glosa al amparo del artículo 107 del ET.

La Sala ha reiterado¹⁹ que, independientemente del sistema de inventarios utilizado, cuando los activos movibles que se enajenan

¹⁷ **ARTICULO 62. SISTEMA PARA ESTABLECER EL COSTO DE LOS ACTIVOS MOVIBLES ENAJENADOS.** <Fuente original compilada: D.2053/74 Art. 21> El costo de la enajenación de los activos movibles debe establecerse con base en alguno de los siguientes sistemas:

1. El juego de inventarios.
2. El de inventarios permanentes o continuos.
3. Cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

El inventario de fin de año o período gravable es el inventario inicial del año o período gravable siguiente.

PARAGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 2 de la Ley 174 de 1994. El nuevo texto es el siguiente Para los efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, los contribuyentes que de acuerdo con el artículo 596 de este Estatuto están obligados a presentar su declaración tributaria firmada por Revisor Fiscal o Contador Público, deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico dentro de las prácticas contables, autorizado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<Inciso adicionado por el artículo 267 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente: > Cuando se trate de inventarios en proceso, bastara con mantener un sistema regular y permanente, que permita verificar mensualmente el movimiento y saldo final, por unidades o por grupos homogéneos.

adicionado por el artículo 267 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente: > La asignación de los costos indirectos de fabricación podrá igualmente hacerse en forma mensual y por unidades o grupos homogéneos.

¹⁸ El artículo 90 trata sobre la determinación de la renta en la enajenación de activos, y el 148 regula la deducción por pérdidas de activos usados en la actividad productora de renta.

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 5 de septiembre de 2013. Radicación: 250002327000200800231 01 (18494).

dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente deban ser destruidos, porque no pueden ser consumidos ni usados ni comercializados de ninguna forma, el costo de tales bienes constituye una expensa necesaria, en los términos del artículo 107 del ET, siempre que se demuestre el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es necesario y proporcionado a esa actividad.

La Sala también ha señalado que por las mismas razones por las que se admiten las pérdidas de inventarios como costo, deben reconocerse cuando se estas solicitadas como deducción, siempre que se acrediten las exigencias del artículo 107 del ET, norma común para costos y deducciones en materia de renta. (...)

3.3.1.3. Solución del caso concreto

3.3.1.3.1. Hechos del caso

La Sala procede a analizar si en el caso concreto están dados los presupuestos para reconocer la deducción del gasto por destrucción de inventarios. Para el efecto, parte de señalar que en el expediente obra prueba de los siguientes hechos relacionados con punto de controversia:

- El objeto social de la demandante comprende, entre otras actividades, *«vender, distribuir, importar, exportar, arrendar, licenciar o de otra manera mercadear procesamiento de información y comunicaciones, hardware, software, suministros y accesorios y proveer mantenimiento y servicios de software»*²⁰.
- Con la respuesta al Requerimiento de Información 2002 2003 0010963, la demandante allegó copia de las *«actas de venta de scrap»* correspondientes al año 2002. A título de ejemplo, el acta 59, suscrita el 7 de junio de 2002, señala²¹:

²⁰ Folio 46 del CP.

²¹ Folios 2335 a 2337 del CAA. Cuaderno 9.

El presente documento tiene como objeto formalizar la autorización de venta de scrap de partes dados de baja en febrero y marzo de 2002 y que se denominan chatarra inservible.

El lote de scrap a que se hace referencia está constituido por materiales inutilizables y dados de baja por la corporación UNISYS de Colombia, así mismo se encuentran totalmente destruidos.

- En el requerimiento especial, la DIAN reconoció que la demandante dio de baja inventario por un valor de \$811.105.078, que luego fue destruido y vendido como chatarra, operación de la que obtuvo un ingreso de \$1.470.690. Que la diferencia entre estos valores – \$809.634.388– fue llevada a la declaración como una «*pérdida por obsolescencia de inventarios*»²².
- Con el recurso de reconsideración, la demandante allegó una certificación expedida por la representante legal del Unisys de Colombia S.A – Delaware, en la que señala: ²³
 1. *Para el año gravable 2002 la compañía dispuso de la destrucción o chatarrización del equipo relacionado en el documento anexo.*
 2. *Los activos movibles destruidos o chatarrizados corresponde a partes de recambio o repuestos que soportan las soluciones instaladas en los clientes. Una vez los clientes hacían renovación de tecnología o cambios por equipos de modelos más recientes las partes o los repuestos que Unisys mantenía para dar soporte quedaban obsoletas puesto que los nuevos equipos no eran soportados ni comercializados por Unisys. (...)*
 3. *Ante la carencia de valor para la compañía o para terceros de tales activos, se procedió a disponer su destrucción o chatarrización para venderlos como desechos o scrap.*
 4. *La práctica de destruir el activo carente de valor es normal en el sector de la tecnología, previamente a la venta del scrap, en atención a la necesidad de proteger la marca y la tecnología de usos indebidos de la mercancía en perjuicio de terceros de buena fe.*

²² Folio 2129 CAA. Cuaderno 3.

²³ Folio 3007 del CCA. Cuaderno 11

3.3.1.3.2. Consideraciones de la Sala

A juicio de la Sala, está demostrado que las bajas en el inventario obedecieron a la obsolescencia de los bienes y servicios que la demandante comercializa, procedimiento que hace parte de una práctica comercial habitual dentro de la industria tecnológica que, en todo caso, no es objeto de discusión por parte de la Administración.

Ahora bien, el hecho de que los bienes dados de baja del inventario se hayan comercializado como otro producto no es suficiente para desconocer la deducción de la expensa en discusión. Por el contrario, el menor ingreso recibido (\$1.470.690) por la venta de los productos de deshechos fue ostensiblemente inferior al costo que representaban dichos bienes (\$811.105.078), de tal manera que el efecto neto de la pérdida fue de \$809.634.388, que es el que discute la DIAN.

En consecuencia, la Sala considera que las razones alegadas por la demandante para justificar la disminución en los inventarios son suficientes para aceptar el costo llevado a la declaración del impuesto sobre la renta del año 2002 por concepto de pérdida en la venta de inventarios chatarrizados.

Como la merma en el inventario obedeció a una práctica comercial cuya realidad no fue cuestionada, es claro que resulta necesario, según lo exige el artículo 107 del ET. De igual modo, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en tanto que es un gasto en el que la compañía incurre ordinariamente por su actividad económica y es proporcionado con el ingreso, que para año gravable 2002 fue de \$92.335.910.000.

Por lo expuesto, la Sala confirmará la decisión del tribunal del anular los actos administrativos demandados en lo que al desconocimiento de este costo corresponde.

3.3.2. Costo de ventas por la «retoma» de equipos – \$618.657.063.

3.3.2.1. Problema jurídico

La DIAN rechazó como costo de ventas \$618.657.063, correspondientes al valor que la demandante llevó a la declaración del impuesto sobre la renta por el año 2002 por concepto de «retoma» de equipos.

En términos similares a los expuestos para desconocer la deducción de la pérdida por baja de inventarios, la administración señaló que para los contribuyentes que usan el sistema de juego de inventario –artículo 62 del ET–, no existe una disposición legal que permita la afectación del costo de ventas con las pérdidas o destrucción de mercancías y que la expensa no atendía a las exigencias del artículo 107 *ibidem* para que fuera deducible.

La demandante, por su parte, explicó que convino con uno de sus clientes «retomar» o comprar equipos previamente vendidos por ser obsoletos. Que, en ese caso, esa compra constituía una condición para la venta de nuevos equipos y que, por eso, tenía relación de causalidad con la actividad generadora de renta.

Que los equipos adquiridos en las condiciones señaladas no podían llevarse al activo porque se trataba de bienes obsoletos que no se compraban con la finalidad de llevarse como inventarios o como activo fijo. Que, por esas circunstancias, el valor de adquisición fue registrado directamente como costo de ventas.

El Tribunal encontró que el costo en cuestión no era procedente porque el valor por el que fueron adquiridos los bienes en cuestión correspondía a un descuento en venta de activos nuevos y que, por eso, al tratarse de bienes que entraron a formar parte activo, no era acertado sostener que el menor valor en la venta constituía una pérdida.

Que, además, como se trataba de activos obsoletos, lo procedente era darlos de baja, chatarrizarlos y solicitar la deducción como una pérdida en los inventarios, de forma similar a la venta de «scrap».

De acuerdo con lo anterior, el problema jurídico a resolver consiste en determinar si era deducible como costo de ventas el valor pagado por la demandante en la compra de activos obsoletos.

3.3.2.2. Consideraciones de la Sala

3.3.2.2.1. Hechos del caso

La Sala encuentra que, en relación con los hechos que suscitan la presente controversia, en el expediente obran las siguientes pruebas:

1. Contrato de asociación temporal celebrado el 9 de marzo de 1995 entre la demandante y Conavi Banco Comercial y de Ahorros S.A. suscribieron un en cuyo objeto se señala²⁴:

UNISYS Y CONAVI acuerdan regular los términos de asociación en virtud de los cuales se propone desarrollar y explotar de manera conjunta un servicio tecnológico a favor de terceras personas, los titulares usuarios de las tarjetas Conavi, que consiste en el aporte que hará UNISYS al presente convenio de NOVENTA Y CUATRO (94) cajeros automáticos.

2. Otrosí del 22 de agosto de 2002 mediante el que se adicionó el contrato previamente referido en los siguientes términos²⁵:

Al momento de la celebración del presente 'Otro sí' entre los cajeros que tiene en funcionamiento CONAVI BANCO COMERCIAL Y DE AHORROS S.A., 94 cajeros de ellos fueron instalados en reemplazo de los de la serie RT750, quedando entendido que UNISYS los recibió a un precio de retoma de US\$4.500,00 por cada cajero, precio que será cancelado por UNISYS a CONAVI BANCO COMERCIAL Y DE AHORROS S.A así: el 50% será descontado en agosto de 2002, del valor a pagar por CONAVI BANCO COMERCIAL Y DE AHORROS S.A

²⁴ Folio 1044 a 1047 del CCA. Cuaderno 4

²⁵ Folio 1675 del CCA. Cuaderno 7.

por la compra de los equipos EMC2 Symmetrix 8830 suministrados por Unisys en julio de 2002 y el otro 50 % en cuotas mensuales iguales de US\$17.625.00 dólares cada año durante el año 2005 empezado en el mes de enero de dicho año.

3. Cuenta de cobro del 23 de septiembre de 2002 en la que consta que la demandante adeudaba a Conavi Banco Comercial y de Ahorros S.A. \$551.060.966 por concepto de «*retoma de cajeros electrónicos de acuerdo al contrato de outsourcing celebrado entre las partes*»²⁶.
4. Detalle de movimientos de la cuenta 615530 durante el año 2002 en la que consta un registro por \$551.060.966²⁷.
5. Comprobante de diario del registro contable por \$67.596.097 en la cuenta 615532 por concepto de «*Conavi – Retoma de equipos y relief de equipos*»²⁸.

3.3.2.2.2. Solución del caso

La Sala advierte que en el requerimiento especial, la DIAN señaló que la demandante solicitó pérdidas por obsolescencia de inventarios pero que esta no era fiscalmente procedente de conformidad con el artículo 107 del ET. A partir de ese entendimiento de los hechos, la Administración expidió los actos administrativos demandados.

En la demanda se explicó que los bienes adquiridos no fueron registrados ni como inventarios ni como activo fijo, precisamente por ser obsoletos, y que, por la misma razón, el valor de adquisición fue llevado como costo de ventas.

La Sala encuentra que en el presente caso no hubo lugar a una pérdida de inventarios, contrario a lo señalado por la DIAN, pues los bienes no entraron a formar parte del activo movable del que luego se pudiera predicar una disminución, ni tampoco se configuró una pérdida en el

²⁶ Folio 1676 del CCA. Cuaderno 7.

²⁷ Folio 1744 del CCA. Cuaderno 7.

²⁸ Folio 1668 del CCA. Cuaderno 7.

activo, como interpretó el tribunal pues, se insiste, no hubo lugar a una activación.

La Sala considera que se trata de una expensa representada, precisamente, en el valor de adquisición por parte de la demandante de unos bienes obsoletos a los que uno de sus clientes condicionó la compra –venta para Unisys– de nuevos activos. En consecuencia, el reconocimiento de esa erogación como un costo de ventas debía analizarse a partir de los presupuestos del artículo 107 del ET.

Es del caso advertir que nada impedía que la demandante optara por registrar directamente el valor de la compra como un costo, máxime cuando, como está probado en el expediente, no le asistía ningún interés en llevarlos como activo ni fijo ni movable por carecer de valor comercial.

En consecuencia, la Sala considera que las razones alegadas por la demandante para justificar la procedencia de la erogación en cuestión son suficientes para aceptarla como costo deducibles.

Así, como el costo en el que la demandante incurrió obedeció a un condicionamiento de parte de uno de sus clientes para vender nuevos bienes, es claro que resulta necesario, según lo exige el artículo 107 del ET.

De igual modo, tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta en tanto que la expensa se realizó a efectos de cerrar un contrato cuyo objeto está relacionado directamente con la venta de bienes y servicios en torno a los que gira su actividad económica y, además, es proporcionado con el ingreso que, como ya se advirtió, para el año gravable 2002 fue de \$92.335.910.000.

Por lo expuesto, la Sala revocará la decisión del Tribunal de no acceder a la pretensión de nulidad del costo en cuestión.

3.4. Rechazo del costo de ventas por incumplimientos contractuales (\$1.605.072.424).

3.4.1. Problema jurídico

La DIAN rechazó como costo de ventas \$1.605.072.424 correspondientes a pagos efectuados como penalidad por el incumplimiento de ciertos contratos con fundamento en dos razones: **i)** porque el costo en cuestión estaba soportado en facturas expedidas por la demandante y **ii)** porque esas sumas correspondían al pago de sanciones o multas que no son deducibles en el impuesto sobre la renta por no ser necesarias.

Según la demandante, las sumas en cuestión no eran multas o sanciones, como lo estimó la DIAN, porque no se originaron en el incumplimiento de un contrato sino en la ejecución tardía de algunas obligaciones, retardos que, en todo caso, son habituales en la actividad económica que desarrolla y que de ahí deviene su necesidad. También señaló que la Administración pasó por alto que Unisys suscribió con los clientes frente a los que se configuraron los incumplimientos, un contrato de transacción mediante el que se acordaron descuentos por el valor de los retardos en los que incurrió.

El Tribunal dijo que el gasto en cuestión no era deducible del impuesto sobre la renta porque, al tratarse de una indemnización, no guardaba relación de causalidad con la actividad productora de renta y porque, además, no era necesario de acuerdo a un criterio comercial.

En los anteriores términos, el problema jurídico a resolver consiste en determinar si, de conformidad con el artículo 107 del ET, era procedente llevar como costo de ventas el valor que la demandante reconoció a sus clientes como penalidad por incumplimientos de contratos.

3.4.2. Consideraciones de la Sala

3.4.2.1. Hechos del caso

Sobre los hechos en discusión, en el expediente obran las siguientes pruebas:

- Contrato del 30 de agosto de 2000, mediante el que la demandante se obligó con algunas entidades financieras a prestar servicios de información al que denominaron «*Proyecto solución de canales*» cuyo objeto establece:

Con el objeto de proveer una solución multicanal incluyendo los servicios propios de cada Canal Unisys otorga a EL CLIENTE y éste la acepta, un derecho de licencia personal, intransferible y no exclusivo, para utilizar Productos Programa Licenciados que se señalan en el Anexo 1. (...)

Además, en la cláusula 23 se pactó²⁹:

Si por razones imputables a UNISYS en las definiciones, el diseño, los desarrollos, las pruebas, la asignación de recursos y, en general, cualquiera de sus responsabilidades se presenten demoras en el plan de trabajo UNISYS se compromete a subsanar las demoras por el mecanismo necesario para recuperar el tiempo de atraso, sin costo adicional para el CLIENTE. En caso de no ser posible recuperar el tiempo, y si el atraso es mayor a 5 días hábiles, UNISYS pagará la suma de \$1000 dólares por cada día de retraso, hasta por 30 días hábiles y, pasado ese tiempo se podrá aplicar la cláusula de incumplimiento de este contrato. (...)

PARÁGRAFO PRIMERO.- *Las sumas que por este motivo le adeude UNISYS a EL CLIENTE podrán ser descontadas de los dineros que a su vez EL CLIENTE le adeude a UNISYS.*

(...)

PARÁGRAFO TERCERO.- *Las multas serán canceladas por UNISYS como sanción civil por el simple retardo, sin perjuicio de que el efectuar tales pagos conlleve por su esencia la extinción de las obligaciones que ha contraído, como tampoco que la estipulación y pago de las multas excluya la posibilidad para EL*

²⁹ Folios 1822 al 1850 del CAA. Cuaderno 3.

CLIENTE de exigir la resolución del Contrato o el cumplimiento del mismo, en ambos casos con indemnización de perjuicios.

- Contrato de transacción suscrito entre la demandante y los bancos de Bogotá, Occidente, Popular y AV Villas el 5 de agosto de 2002, en el que señala³⁰:

1) En adición al descuento acordado en los Otrosí suscritos, de conformidad y dando aplicación y cumplimiento a lo en ello previstos y específicamente en el "Parágrafo Quinto Transitorio aplicable exclusivamente a la etapa de Desarrollo y Pruebas UNISYS" del mismo, las partes convienen que UNISYS por concepto del atraso ocurrido reconocerá un descuento en cuantía de US\$530.000 el cual será aplicado de conformidad con el documento anexo número 1, en la forma en la que se resume a continuación:

<i>Factura sobre la que aplica el descuento</i>	<i>Entidad</i>				<i>Total</i>
	<i>Banco de Bogotá S.A.</i>	<i>Banco de Occidente S.A.</i>	<i>Banco Popular S.A.</i>	<i>Banco comercial AV Villas S.A.</i>	
<i>Licenciamiento de formas electrónicas</i>	50.474	23.282	30.732	44.514	149.002
<i>Servicios profesionales - 20% a la entrega para pruebas</i>	82.026	109.218	101.768	87.986	380.998
	132.500	132.500	132.500	132.500	530.000

(...)

2) De manera expresa acuerdan las partes que con el descuento referido en el numeral anterior numeral 1 se cumple lo acordado en el Otrosí y que por lo tanto no habrá lugar al cobro de suma alguna adicional por estos conceptos a UNISYS, ni la imposición de multas o penalidades o al cobro de indemnizaciones que pudieran invocarse respecto de la etapa de Desarrollo y pruebas de Unisys.

(...)

³⁰ Folios 19693 al 19695 del CAA. Cuaderno 7.

- Cuenta de cobro expedida por Conavi Banco Comercial y de Ahorros S.A. en la que consta que la demandante le adeudaba \$111.185.101 por concepto de «Atención a reclamos de clientes en sus cuentas de servicios» y «Atención a reclamos de clientes por Duplicidad de Servicios»³¹.

3.4.2.2. Solución del caso

Del acervo probatorio relacionado se advierte que el gasto en discusión obedece a dos conceptos: **i)** las sumas reconocidas por la demandante por incurrir en mora en el cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato denominado «Proyecto solución de canales» que fuera objeto de una transacción y **ii)** la atención a reclamos de clientes de Conavi.

La Sala considera que la erogación objeto de la discusión no atiende a la exigencia de la necesidad de que trata el artículo 107 del ET para que sea reconocida como un gasto deducible.

Según el artículo 107 del ET, una expensa es deducible siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La relación de causalidad está referida a la conexidad que existe entre el gasto realizado en una actividad productora de renta y esa actividad, conexidad que puede acreditarse, bien mediante el ingreso que generó la expensa efectuada o mediante otra prueba que demuestre que la erogación incidió en la actividad productora de renta³².

Por su parte, la necesidad, conforme a la acepción gramatical del adjetivo «necesario», implica que la erogación sea obligatoria, por oposición a las voluntarias y espontáneas, mientras que la

³¹ Folio 1818 del CCA. Cuaderno 7.

³² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 24 de marzo de 2011. Radicación 250002327000200700259-01. (17286)

proporcionalidad exige que exista conformidad entre la expensa, el ingreso y los costos y gastos, como elementos relacionados entre sí.

Conforme al criterio de la Sala, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del ET dispone de dos parámetros de análisis. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una de las normalmente acostumbradas en cada actividad. La segunda, que la ley no la limite como deducible³³.

Sobre la necesidad, la Sala ha acudido a criterios como la obligatoriedad de la expensa por una disposición legal, el cumplimiento de obligaciones empresariales o de la costumbre mercantil, pues dada la particularidad de cada caso, los criterios generales que orientan al juez para dictaminar si la expensa es normalmente acostumbrada no resultan objetivos y fáciles de aplicar. De ahí que haya dicho que el contribuyente debe probar que la expensa es forzosa y que repercutió o tuvo injerencia en la actividad³⁴.

Por eso, ha advertido que no basta que la expensa esté probada sino que es menester que la prueba permita inferir que la expensa sí se subsume en los criterios de necesidad, de proporcionalidad y de relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En el caso concreto está demostrado que el demandante incumplió ciertos contratos y que, por tal situación, debió pagar o indemnizar por el incumplimiento.

Para la Sala, aunque estas expensas se originan en el desarrollo de la actividad económica de la empresa, no son necesarias en los términos del artículo 107 del E.T., esto es, como expensas obligatorias en virtud de la ley, de las buenas prácticas empresariales o de la costumbre mercantil para repercutir o incidir positivamente en la actividad

³³ *Ibidem*.

³⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 6 de noviembre de 2014. Radicación: 130012331000200900295 01 (19247).

productora de renta y, en el mejor de los casos, como fuente generadora de ingresos.

Esas expensas se pactan para persuadir a las partes del contrato ante un posible incumplimiento, de manera que, ocurrido el incumplimiento, la expensa tiene como propósito resarcir el perjuicio ocasionado, exclusivamente.

En esas condiciones, todo incumplimiento de un contrato puede generar el efecto contrario, esto es, dar por terminada la fuente generadora de renta. Por lo tanto, así por acuerdo de las partes el pago de la indemnización o penalidad por incumplimiento sea obligatorio y exigible, esa obligatoriedad y exigibilidad no puede homologarse a la "expensa necesaria" de que trata el artículo 107 del E.T., para efectos tributarios.

Por lo expuesto, la Sala confirmará la decisión de Tribunal de negar la pretensión de nulidad de los actos administrativos demandados en lo que al desconocimiento de este costo corresponde.

3.5. Rechazo del gasto por servicios técnicos y asistencia técnica (\$1.885.000.000).

3.5.1. Problema jurídico

La DIAN desconoció la deducción de las sumas pagadas por la demandante entre el 1º de enero y el 17 de abril de 2002 como contraprestación por los servicios de asistencia técnica prestados por Unisys Corporation con el argumento de que la expensa carecía de soporte, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 771-2 del ET y el Decreto 259 de 1992.

Para el efecto, la Administración señaló que solo hasta el 18 de abril de 2002 fue registrado en el Incomex el documentó que fijó el precio del contrato de asistencia técnica para el año 2002, de tal manera que los gastos causados hasta entonces no tenían soporte.

La demandante, por su parte, sostuvo que el gasto llevado a la declaración en controversia era procedente porque si bien era cierto que hasta el 18 de abril de 2002 fue registrado el documento que estableció la retribución para el año 2002, el contrato del que dependía el documento inscrito en el 2002 había sido registrado desde el 2001.

Además, sostuvo que la deducción no estaba condicionada al registro previo de que trata el Decreto 259 de 1992 y que tampoco era cierto que el soporte de la erogación debía preexistir a su causación, como lo afirmó la DIAN, pues de ser así se desconocería el principio de la anualidad que rige el impuesto sobre la renta.

El Tribunal le concedió la razón a la demandante. Dijo que el Decreto 259 de 1992 no establece como condición para la procedencia de deducciones en el impuesto sobre la renta la inscripción previa del contrato a la causación del gasto. Que esa conclusión resultaría desproporcionada en la medida que desconoce el principio de anualidad del gasto.

Según lo anterior, el problema jurídico a resolver consiste en determinar si es deducible el gasto por servicios técnicos aun cuando el contrato no se haya registrado antes de hacerlo efectivo.

3.5.2. Consideraciones de la Sala

3.5.2.1. Hechos del caso

Sobre el punto de la discusión, en el expediente obran las siguientes pruebas:

- El 1 de enero de 1999, Unisys Corporation y Unisys Colombia S.A. – Delaware, matriz de la demandante, suscribieron un contrato o «*acuerdo de servicio técnico y de asistencia técnica*» cuya contraprestación o precio sería fijado anualmente³⁵.

De esa forma, como contraprestación de los servicios prestados entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 1999 y el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2000, se fijó, mediante los Anexos 4.1 y 4.2, respectivamente, la suma de US\$2.900.000 para cada periodo, documentos que fueron registrados en la Dirección General de Comercio Exterior el 30 de mayo de 2001³⁶.

- Para el periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002, mediante Anexo 4.2, se fijó una contraprestación de US\$2.300.000³⁷, documento que fue registrado en la Dirección General de Comercio Exterior el 18 de abril de 2002³⁸

3.5.2.2. Solución del caso

El artículo 5º, numeral 2, del Decreto 3050 de 1997³⁹, «*Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones*», establece que constituyen documentos equivalentes a las facturas, los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país.

A su vez, el artículo 2⁴⁰ del referido decreto señaló que, para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las

³⁵ Folios 2193 al 2215 del CAA. Cuaderno 9.

³⁶ Folio 2308 del CAA. Cuaderno 9

³⁷ Folio 2246 del CAA. Cuaderno 9.

³⁸ Folio 2306 del CAA. Cuaderno 9.

³⁹ **Artículo 5º.** Documentos equivalentes a la factura. Además de los contemplados en otras disposiciones, constituyen documentos equivalentes a la factura los siguientes:

1. Los expedidos para el cobro de peajes, siempre y cuando reúnan los requisitos previstos en el artículo 17 del Decreto 1001 de 1997.

2. Los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se deberá acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

⁴⁰ Artículo 2º. Requisitos de la factura para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, la factura o documento equivalente deberá reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

ventas, la factura o documento equivalente debe reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del ET.

El artículo 771-2 del ET, a su turno, establece que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta se requieren facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del ET. Y que, respecto de los documentos equivalentes, deben cumplirse los requisitos de los literales b), d), e) y g) del artículo 617 *ibídem*, / (...) a saber: **i)** apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio, **ii)** llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta, **iii)** fecha de su expedición y **iv)** el valor total de la operación.

La Sala ha señalado que, conforme con la interpretación sistemática de los artículos 485 y 771-2 del ET y 5 del Decreto 3050 de 1997, el contrato celebrado con extranjeros sin domicilio o residencia en el país es una de las pruebas para acreditar el derecho a descontar el IVA, toda vez que los contratos, por ley, fungen como documento equivalente a la factura en las operaciones en que se contratan servicios con residentes en el exterior⁴¹.

En esta oportunidad, la Sala considera que ese criterio es válido para los efectos del impuesto sobre la renta, con la advertencia de que el registro de los contratos de que trata el Decreto 259 de 1991 es una exigencia para el reconocimiento de las expensas relacionadas con la importación de tecnología como gasto deducible, pero sin que la inscripción correspondiente sea previa a la causación del gasto, como lo sostiene la DIAN en los actos administrativos demandados.

El Decreto 187 de 1975, *«Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuesto sobre la renta y complementarios»*, establece que la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de

⁴¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 7 de mayo de 2009 (16846), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

tecnología y sobre patentes y marcas, será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente / (...). Para el efecto dispone.

ARTICULO 66. *Para que preceda la deducción por conceptos de regalías en el aprovechamiento, uso o explotación de intangibles, tales como marcas, patentes, privilegios, o de beneficios pagados por asistencia técnica, es necesario que el contribuyente a más de cumplir con los requisitos propios de las expensas necesarias por pagos a terceros, acompañe a su declaración de renta los siguientes documentos:*

1. *Certificación expedida por la entidad competente en que conste el registro de los intangibles cuyo uso, explotación o aprovechamiento se solicita como costo o deducción.*

2. *Copia debidamente autenticada del contrato referente al uso o aprovechamiento de los intangibles o a la prestación de los servicios de asistencia técnica.*

ARTICULO 67. *La deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, será procedente siempre que se demuestre la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente, de conformidad con el artículo 18 del Régimen Común de Tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías aprobado por la comisión del Acuerdo de Cartagena y puesto en vigencia mediante el Decreto-ley 1900 de 1972.*

Por su parte, la Decisión 291 de 1991 de la Comunidad Andina, que regula el régimen común de tratamiento a los capitales extranjeros y sobre marcas, patentes, licencias y regalías, en relación con los contratos de importación de tecnología establece: (...)

Artículo 12.- *Los contratos de licencia de tecnología, de asistencia técnica, de servicios técnicos, de ingeniería básica y de detalle y demás contratos tecnológicos de acuerdo con las respectivas legislaciones de los Países Miembros, serán registrados ante el organismo nacional competente del respectivo País Miembro, el cual deberá evaluar la contribución efectiva de la tecnología importada mediante la estimación de sus utilidades probables, el*

precio de los bienes que incorporen tecnología, u otras formas específicas de cuantificación del efecto de la tecnología importada.

El Decreto 259 de 1992 «*por el cual se reglamenta la decisión 291 de la comisión del acuerdo de Cartagena*», establece: (...)

Artículo 1º. *El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, adscrito al Ministerio de Comercio Exterior es el organismo competente para registrar los contratos de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos.*

El registro será dado de conformidad con lo establecido en el presente Decreto y de acuerdo con las políticas de desarrollo tecnológico dictadas por el Ministerio de Desarrollo Económico.

PARÁGRAFO. *El registro de los contratos de que trata el presente artículo será automático, una vez se hayan cumplido los requisitos de que trata el artículo 2º del presente Decreto. El Consejo Superior de Comercio Exterior podrá determinar los casos en los cuales de manera excepcional se requiere la autorización por parte del Comité de Servicios y Tecnologías, establecido por el artículo 30 del Decreto 2350 de 1991.*

Artículo 2º *El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, registrará los contratos de que trata el artículo 1º del presente Decreto, siempre que cumplan los siguientes requisitos:*

a) Identificación de las partes, con expresa consignación de su nacionalidad y domicilio;

b) Identificación de las modalidades que reviste la transferencia de tecnología que se importa;

c) Valor contractual de cada uno de los elementos involucrados en la transferencia de tecnología;

d) Determinación del plazo de vigencia.

En relación con las normas en cuestión, la Sala, mediante sentencia que resolvió sobre la nulidad de dos conceptos expedidos por DIAN en los que señaló que para efectos de la procedencia de la deducción por

importación de tecnología, marcas y patentes era necesaria el registro del contrato ante la autoridad competente, sostuvo⁴²:

De acuerdo con el anterior recuento, para la Sala, si la deducción tributaria estaba, desde su consagración en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 conectada o sujeta a la regulación que, sobre el Régimen Común de Tratamiento a los Capitales Extranjeros y sobre Marcas, Patentes, Licencias y Regalías, estableciera la Comunidad Andina de Naciones, es claro que la norma debe aplicarse conforme fuera regulado el tema por esa Comunidad.

A juicio de la Sala no puede considerarse que el hecho de que la Decisión 291 de 1991 hubiera eliminado el requisito de la aprobación previa de tales contratos, que fue consagrado por la Decisión 24 de 1970 y reiterado en la Decisión 220 de 1987, hubiera perdido fuerza ejecutoria el Decreto Reglamentario 187 de 1975, pues lo que debe considerarse en este caso es que la interpretación de la norma reglamentaria debe efectuarse de manera que sea para la cumplida ejecución de la ley y, en tal virtud, tenga efecto el beneficio fiscal de la deducción por el pago de tales regalías.

Lo anterior, no sólo porque la norma internacional esté integrada al ordenamiento jurídico nacional, como principio de derecho internacional reconocido por Colombia (art. 9o Constitución Política), sino porque debe servir de fuente para interpretar la normativa interna, con prevalencia siempre a aquella interpretación que mejor se adecúe al objeto del convenio y, en este caso, a un efecto tributario real y práctico de las normas que consultan ese acuerdo.

Por lo tanto, para la Sala, no es contrario a derecho que la DIAN hubiera considerado en los actos demandados que, para efectos de la procedencia de la deducción por importación de tecnología, marcas y patentes, se hace necesaria la inscripción, o mejor, el registro del contrato ante la autoridad competente, pues lo que hace, la DIAN es interpretar el artículo 67 del Decreto 187 de 1975 conforme con la Decisión 291 de 1991 de la CAN, al señalar que desde su vigencia la prueba para la procedencia de la deducción en comento no puede ser otra que el registro del respectivo contrato ante el organismo competente (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo). En consecuencia, no es cierto, como lo dice la actora, que la DIAN hubiera creado un requisito no previsto en las normas tributarias.

La Sala no comparte el argumento de la demanda, según el cual la DIAN, a través de una interpretación indebida de los tratados internacionales, está

⁴² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de julio de 2011. Radicación: 110010327000200900040 00(17864). MP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

reviviendo una obligación que ha sido eliminada y que la supla con una nueva obligación. En primer lugar, del texto de los actos demandados se advierte que la DIAN no está efectuando ninguna interpretación de las decisiones del Acuerdo de Cartagena. La interpretación que efectúa es de las disposiciones que regulan la citada deducción, ello conforme con las normas supranacionales a las cuales está sujeta.

En segundo lugar, tampoco es cierto que la DIAN está reviviendo la obligación de aprobación del contrato y la esté supliendo con el registro del mismo, como si fuera una simple sustitución de palabras, que no son sinónimas.

En efecto, la controversia de la actora surge porque el Oficio 085072 del 3 de septiembre de 2008, uno de los actos demandados, señala que, a la luz de la Decisión 291 de la CAN, "se trocó la directriz general de la autorización por el registro, pero sin que aquella desapareciera legalmente, para efectos de la deducción por los pagos originados en contratos de importación de tecnología". Sin embargo, esta afirmación no puede tener el entendido que señala la demandante, pues lo que no ha desaparecido legalmente es la directriz general consagrada en el artículo 67 del Decreto 187 de 1975, esta es, la pauta o criterio que se tiene en cuenta para la deducción, que no es otro que la disposición de la Decisión de la CAN para este tipo de contratos y que en virtud de la Decisión 291 se cambió la autorización por el registro. En consecuencia, la DIAN no está reviviendo ninguna obligación y menos está dándole un alcance que no tiene.

Ahora bien / (...), como la directriz para la procedencia de la deducción de las regalías, originadas en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, la da las Decisiones del Acuerdo de Cartagena, actualmente, la Decisión 291 de 1991, descarta que se dé aplicación a la regla general de las expensas necesarias, pues, se trata de una deducción regulada de manera especial por la normativa tributaria vigente, para cuya procedencia se debe acudir a las normas especiales que la regulan, entre ellas, que el mencionado contrato se encuentre registrado ante el organismo nacional competente.

En este sentido, no procede la nulidad del Concepto 016676 del 22 de marzo de 2005 que dispuso como tesis jurídica que para que sean procedentes las deducciones por concepto de regalías originadas en contratos sobre importación de tecnología, marcas y patentes, se debe efectuar su registro ante el Ministerio de Industria y Comercio. Así mismo, no procede la nulidad del Oficio 085072 del 3 de septiembre de 2008 de la DIAN en cuanto entiende que para la deducción por concepto de regalías u otros beneficios originados en contratos sobre importación al país de tecnología y sobre patentes y marcas, de que trata el

artículo 67 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, la forma de demostrar la existencia del contrato y su autorización por parte del organismo oficial competente es el registro ante la entidad correspondiente.

(...)

Si bien en virtud del párrafo del artículo 1° del Decreto 259 de 1992⁴³ la autorización se estableció como excepción a la regla del registro automático de los contratos de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos⁴⁴, es una disposición que no puede incidir en materia tributaria y que no obstante fue regulada por el artículo 30 del Decreto 2350 de 1991 "POR EL CUAL SE DEFINE LA ESTRUCTURA ORGANICA DEL MINISTERIO DE COMERCIO EXTERIOR, SE DETERMINAN SUS FUNCIONES Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES" , **su vigencia frente al Decreto 259 de 1992 en nada afecta la procedencia de las deducciones por regalías y no es posible con base en ella exigir, para efectos de la deducción, la aprobación o autorización previa de los contratos, como en efecto, lo sugiere la DIAN en el oficio demandado. En consecuencia, en este sentido se tomará la decisión.** (Se resalta).

En el caso de la controversia está demostrado que la demandante registró en el Incomex el documento mediante el que se fijó la

⁴³ **ARTICULO 1°.** El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, adscrito al Ministerio de Comercio Exterior es el organismo competente para registrar los contratos de importación relativos a licencia de tecnología, asistencia técnica, servicios técnicos, ingeniería básica, marcas, patentes y demás contratos tecnológicos.

El registro será dado de conformidad con lo establecido en el presente Decreto y de acuerdo con las políticas de desarrollo tecnológico dictadas por el Ministerio de Desarrollo Económico.

PARAGRAFO. El registro de los contratos de que trata el presente artículo será automático, una vez se hayan cumplido los requisitos de que trata el artículo 2° del presente Decreto. El Consejo Superior de Comercio Exterior podrá determinar los casos en los cuales de manera excepcional se requiere la autorización por parte del Comité de Servicios y Tecnologías, establecido por el artículo 30 del Decreto 2350 de 1991". (Se subraya).

⁴⁴ Decreto 259 de 1992: "**ARTICULO 2°.** El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, registrará los contratos de que trata el artículo 1° del presente Decreto, siempre que cumplan los siguientes requisitos:
a) Identificación de las partes con expresa consignación de su nacionalidad y domicilio;
b) Identificación de las modalidades que reviste la transferencia de tecnología que se importa;
c) Valor contractual de cada uno de los elementos involucrados en la transferencia de tecnología.
d) Determinación del plazo de vigencia.

PARÁGRAFO 1°. El Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, no registrará los contratos que contengan alguna de las siguientes cláusulas:

- a) Cláusulas conforme a las cuales la empresa vendedora de tecnología o concedente del uso de una marca se reserve el derecho de fijar los precios de venta o reventa de los productos que se elaboren con base en la tecnología respectiva;
- b) Cláusulas que obliguen al comprador de tecnología a transferir al proveedor los inventos o mejoras que se obtengan en virtud del uso de dicha tecnología.

parágrafo 2°. De conformidad con lo establecido en el artículo 12 de la Decisión 291 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, el Instituto Colombiano de Comercio Exterior, Incomex, no registrará los contratos que contengan cláusulas que prohíban o limiten de cualquier manera la exportación de los productos elaborados con base en la tecnología respectiva o que prohíban o limiten el intercambio subregional o la exportación de productos similares a terceros países.

compensación de los servicios de asistencia técnica contratados para el periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002 el 18 abril de 2002, pero, como se advirtió, esa sola circunstancia no era suficiente para desconocer el costo deducido.

Sanción por inexactitud

Teniendo en cuenta que la liquidación oficial de revisión no generó un mayor impuesto, la DIAN decidió no imponer sanción, toda vez que no existen bases para determinarla. En consecuencia, no procede aplicar en esta oportunidad el principio de favorabilidad en los términos de la Ley 1819 de 2011.

Por lo expuesto la Sala confirmará la decisión del tribunal del anular los actos administrativos demandados en cundo desconocieron el gasto correspondiente a contratos de asistencia técnica.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, la sala procede a determinar el impuesto sobre la renta a cargo de la demandante por el año gravable 2002 en los siguientes términos:

LIQUIDACIÓN

CONCEPTO	Rng.	LIQ. PRIVADA	LIQ. TRIBUNAL.	LIQ. CONSEJO DE ESTADO
Patrimonio Liquidado	AB	1.796.447.000	1.796.447.000	1.796.447.000
Activos Fijos	AJ	2.722.565.000	2.722.565.000	2.722.565.000
Otros Activos No Monetarios	AL	71.695.000	71.695.000	71.695.000
Efectivo	PA	3.727.970.000	3.727.970.000	3.727.970.000
Bcos. Ctas. Ahorros. Invers. Mob. Ctas.Cobrar				
Derechos Fiduciarios	PK	37.227.000	37.227.000	37.227.000

Ctas. por Cobrar Clientes, Otras Ctas. por Cobrar	PM	17.547.185.000	17.547.185.000	17.547.185.000
Cuentas Por Cobrar Otras	PQ	6.911.142.000	6.911.142.000	6.911.142.000
Ctas. Cobrar Accionistas y Cias. Vinculadas	EO	-	-	-
Inventarios	PC	5.186.360.000	5.186.360.000	5.186.360.000
Activos Fijos Deprec., Amortiz. Intang. y Agot.	EU	33.563.659.000	33.563.659.000	33.563.659.000
Menos: Depreciac. Acumulada	PE	27.657.157.000	27.657.157.000	27.657.157.000
Otros Activos	PF	991.517.000	991.517.000	991.517.000
Total Patrimonio Bruto	PG	40.307.903.000	40.307.903.000	40.307.903.000
Cuentas por Pagar Proveedores	OA	4.330.750.000	4.330.750.000	4.330.750.000
Ctas. por Pagar Cias. Vinculadas, Acc. Soc.	OB	619.348.000	619.348.000	619.348.000
Pasivo Laboral	OW	7.659.861.000	7.659.861.000	7.659.861.000
Prestamos por Pagar	OC	252.057.000	252.057.000	252.057.000
Impuestos Gravámenes y Tasas	OX	228.156.000	228.156.000	228.156.000
Otros Pasivos	OI	9.501.505.000	9.501.505.000	9.501.505.000
Total Pasivo	PII	22.591.677.000	22.591.677.000	22.591.677.000
Total Patrimonio Líquido	PI	17.716.226.000	17.716.226.000	17.716.226.000
Total Patrimonio Líquido Negativo	PL			
Ventas Brutas	IL	24.591.274.000	24.591.274.000	24.591.274.000
Servicios, Honorarios y Comisiones	1S	62.771.418.000	62.771.418.000	62.771.418.000

Interés y Rendim. Financiero	IC	2.353.475.000	2.353.475.000	2.353.475.000
Otros Ing. Distintos Anteriores	IE	2.619.743.000	2.619.743.000	2.619.743.000
Total Ingresos Brutos	IV	92.335.910.000	92.335.910.000	92.335.910.000
Otros Ing. no Cosnt. Rta ni Gcia. Ocas.	LV	9.239.000	9.239.000	9.239.000
Total Ingresos Netos	IG	92.326.671.000	92.326.671.000	92.326.671.000
Costo Ventas (S. Permanente)	CV	47.970.237.000	45.646.314.000	46.365.164.576
Total Costos	CT	47.970.237.000	45.646.314.000	46.365.164.576
Comisiones, Honorarios Y Servicios	CE	1.199.439.000	1.199.439.000	1.199.439.000
Salar. Prestac. y Otros Concp. Lab.(Inc.Paraf.)	DC	30.451.105.000	30.451.105.000	30.451.105.000
Aportes al Sist. Ssegur. Social	DM	4.876.157.000	4.876.157.000	4.876.157.000
Intereses y Demás Gtos. Financieros Nals.	DF	612.496.000	612.496.000	612.496.000
Gastos Efectuados En El Ext.	DH	2.647.168.000	2.647.168.000	2.647.168.000
Deprec. Amortiz. y Agotamiento	DP	2.045.326.000	2.045.326.000	2.045.326.000
Otras Deduccio. (Scio.Pub.,Fletes, Seg.Im.)	CX	18.516.052.000	18.516.052.000	18.516.052.000
Total Deducciones	DT	60.347.743.000	60.347.743.000	60.347.743.000
Total Costos y Deducciones	CI	108.317.980.000	105.994.057.000	106.712.907.576
Renta Líquida del	GJ	-	-	-

Ejercicio				
Compensación por Perdidas	GK	-	-	-
Renta Liquida	RA	-	-	-
Perdida Liquida	RB	15.991.309.000	13.667.386.000	13.048.710.937
Renta Presuntiva	RC	1.526.467.000	1.526.467.000	1.526.467.000
Total Rentas Exentas	ED	-	-	-
Renta Líquida Gravable	RE	1.526.467.000	1.526.467.000	1.526.467.000
Impuesto Sobre la Renta Gravable	LA	534.263.000	534.263.000	534.263.000
Donaciones	LR	133.566.000	133.566.000	133.566.000
Impuesto Neto de Renta	LC	400.697.000	400.697.000	400.697.000
Total Impuesto Neto de Renta	LN	400.697.000	400.697.000	400.697.000
Total Impuesto a Cargo	FU	400.697.000	400.697.000	400.697.000
Rte. Fuente Rendimientos Financ.	MC	1.594.000	1.594.000	1.594.000
Autorretenciones	MJ	5.420.283.000	5.420.283.000	5.420.283.000
Total Retenciones Año Gravable	GR	5.421.877.000	5.421.877.000	5.421.877.000
Anticipo a la Sobretasa	OZ	20.035.000	20.035.000	20.035.000
Sanciones	VA	-	-	-
Total Saldo a Pagar	HA	-	-	-
Total Saldo a Favor	HB	5.001.145.000	5.001.145.000	5.001.145.000

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,

F A L L A

PRIMERO. CONFÍRMASE el numeral **PRIMERO** de la sentencia del 10 de abril de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Unisys de Colombia S.A. contra la DIAN, en cuanto anuló parcialmente los actos administrativos demandados.

SEGUNDO: MODIFÍCASE el numeral **SEGUNDO** de la sentencia apelada, en el sentido de **TENER** como liquidación del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2002 a cargo de la demandante, la inserta en la parte motiva de esta providencia (páginas 60 a 62).

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidente de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

ACLARO VOTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRIGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ