**Consejo de Estado**

**Sala de lo contencioso administrativo**

**Sección Cuarta**

**Consejero Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá, D.C. Treinta y uno (31) marzo de dos mil once (2011)

**Radicación: 25 000 2327 000 2007 00032 01**

**No Interno: 17150**

**Demandante: LABORATORIOS GHEM DE**

**COLOMBIA LTDA.**

**Demandado: U.A.E. DIAN**

**FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca proferida el 20 de febrero de 2008, que en la parte resolutiva dispuso:

***“1.*** *Reconocer personería a la (sic) Dra. Maritza Rodríguez Camelo como apoderada judicial de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá en los términos y para los efectos del memorial poder conferido que obra al folio 263 del expediente.*

***2****. DECLARASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000099 de noviembre 30 de 2005 mediante la cual modificó la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002, y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración modificando la liquidación oficial de revisión No. 310662006000007 de septiembre 18 de 2006 emanadas de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, a cargo de la sociedad LABORATORIOS GHEM DE COLOMBIA LTDA, con NIT 860.0540837-1.*

***3****. Como consecuencia de la nulidad parcial de los actos acusados y a titulo de restablecimiento del derecho, DECLARASE que la Liquidación Oficial del impuesto sobre la renta por el año gravable 2002 a cargo de la sociedad actora es la contenida en la parte motiva de esta providencia.*

***4.*** *NIEGANSE las demás pretensiones de la demanda.*

***5.*** *En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. Por Secretaría devuélvase al demandante y/o a su apoderado el remanente de lo consignado para gastos del proceso.”*

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**LA DEMANDA**

La Sociedad LABORATORIOS GHEM DE COLOMBIA LTDA solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión Nº 310642005000099 del 30 de noviembre de 2005, por medio de la cual, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes, modificó oficialmente la liquidación privada del impuesto de renta que presentó por el año gravable 2002. Así mismo, la nulidad de la Resolución No. 31066200600000 del 18 septiembre de 2006, proferida por la División Jurídica, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación mencionada.

Como consecuencia de lo anterior, solicitó que se le restablezca su derecho en el sentido de que se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta que presentó el 7 de abril de 2003, por el año gravable 2002, en la cual determinó como saldo a pagar un total de $269.601.000.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

* Estatuto Tributario, artículos 64,77,107,115,122, 125, 125-1, 125-2, 125-3, 616-2, 617, 618, 647,771-2, 774
* Decreto Reglamentario 3050 de 1997, artículos 3 y 5
* Decreto 2123 de 1975, Artículo 2
* Decreto 259 de 1992, artículo 2
* Decreto 2649 de 1993, artículo 123
* C.C.A., Artículo 84

El concepto de violación[[1]](#footnote-1) lo fundamentó en los siguientes cargos:

1. **Rechazo de costos de ventas por $221.790.000. Violación de los artículos 64, 107, 77 y 771-2 del E.T; artículos 5 del Decreto 3050 de 1997 y 2 del Decreto 2123 de 1975.**
   1. **Rechazo de Destrucciones por $56.293.000. Violación de los artículos 64, 77 y 107 del E.T.**

* **Violación del artículo 64 del E.T. por aplicación indebida.**

La demandante puso de presente que la DIAN fundamentó la glosa en el concepto tributario No. 061852 de septiembre 24 de 2002 proferido por la Oficina Jurídica de la entidad y en la Sentencia del Consejo de Estado proferida el 29 de septiembre de 2005 (expediente 13706) que declaró la legalidad del concepto, en cuanto precisó que en aplicación del artículo 64 del E.T. no era deducible la provisión de inventarios por concepto de faltantes de mercancías de fácil destrucción o pérdida.

Explicó que tuvo que destruir mercancías que fueron devueltas por defectos en la calidad de producción y que, contablemente, registró el hecho económico como “destrucción de inventario defectuoso” y que, en esa medida lo tomó como un mayor valor del costo de ventas, más no como deducción al tenor del artículo 64 del E.T. Que, en consecuencia, la DIAN, mediante los actos demandados, violó el artículo 64 del E.T. por aplicación indebida y que, por tanto, no eran aplicables, a su caso, ni el concepto ni la sentencia citada.

Que, para el caso concreto eran aplicables la sentencia del Consejo de Estado proferida el 27 de marzo de 1981 y el concepto de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales No. 047554 del 19 de junio de 1998, en cuanto precisan *“que los contribuyentes productores en cualquiera de las etapas de producción deben asumir como mayor valor del costo las pérdidas que se causen en el proceso de transformación (…)”*

Adujo que la DIAN, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración aceptó que era inaplicable al caso concreto el artículo 64 del E.T., pero que, sin embargo, mantuvo la glosa por $56.293.000, con fundamento en ese mismo artículo, en virtud de que la DIAN, mediante Acta No. 002 de 2004 del Comité de Dirección había decidido *“ (…) no objetar las actuaciones adelñantadas en las diferentes dependencias y dentro de las distintas etapas, por no existir unidad de criterio en las diferentes dependencias y dentro de las distintas etapas, por no existir unidad de criterio en relación con la deducción de pérdidas de inventario de mercancías de fácil destrucción o pérdida frente a la aplicación del artículo 64 del Estatuto Tributario, condicionado en el tiempo hasta que existiera una decisión de la jurisdicción contencioso administrativa”*

Señaló que lo anterior configura “falsa motivación”

* **Violación del artículo 107 del E.T., por falta de aplicación.**

La actora alegó, que si en gracia de discusión se afirma que la destrucción del inventario no es un costo sino un gasto, que ese gasto tendría el carácter de expensa necesaria al tenor del artículo 107 del E.T y que, por lo tanto, era aplicable a su caso, la sentencia del 25 de septiembre de 2006, proferida por Consejo de Estado (Expediente 15032), en cuanto precisó que *“los inventarios defectuosos que no puedan ser consumidos o comercializados, deben ser destruidos y considerados como una expensa necesaria, por lo tanto, debe disminuir la renta liquida gravable del periodo correspondiente”.*

Que eran aplicables tanto el artículo 107 del E.T. como la sentencia, pues en el caso concreto había probado (i) la destrucción y que esta ocurrió en el año 2002, (ii) la relación de causa efecto del gasto con la actividad productora de la empresa (iii) la necesidad de la destrucción, pues la DIAN verificó que ésta obedeció al cumplimiento de las normas de protección del medio ambiente y otras, (iv) la imposibilidad de consumir los bienes destruidos, (v) la destrucción como práctica regular o normal de las empresas que ejecutan actividades como la de la demandante, (vi) la proporcionalidad de la expensa y, por último (vii) que la expensa no fue llevada como deducción a título de gasto, sino como costo.

Por lo expuesto, la demandante solicitó que la destrucción del inventario fuera considerada como una expensa necesaria.

* 1. **Rechazo del contrato de prestación de servicios por $165.496.800. Violación de los artículos 771-2 E.T; 5º del D.R. 3050 de 1997; 2 del D.R. 2123 de 1975 y 2 del Decreto 259 de 1992.**

La demandante puso de presente que suscribió un contrato de consultoría por valor de $165.496.800 con la sociedad extranjera RESEARCH S.A., que tuvo por objeto la prestación de una asesoría por parte de RESEARCH S.A., para el mejoramiento de la calidad de los productos.

Que sin embargo, la DIAN calificó ese contrato como de asistencia técnica, a efectos de exigir el registro de ese contrato ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en atención a lo dispuesto en el Decreto 259 de 1992.

Explicó que debido a que no acreditó ese registro, la DIAN desconoció el costo derivado del contrato, y alegó que, con ese proceder, la entidad demandada incurrió en falsa motivación, pues apreció de manera equivocada el contrato soporte del costo. Para el efecto, explicó lo que era un contrato de asistencia técnica, a partir de la definición establecida en el artículo 2º del Decreto 2123 de 1975 y analizó, puntualmente, el contrato suscrito con la sociedad extranjera, para concluir que se trataba de un contrato de consultoría no sujeto al artículo 2º del Decreto 259 de 1992 y que, si así fuera un contrato de asistencia técnica, la inscripción ante el Ministerio no era un requisito de procedencia para solicitar el costo.

Dijo que, en su caso, se debían aplicar los artículos 771-2 del E.T. y el 5º del Decreto 3050 de 1997. Que según estas normas, para que proceda el costo derivado de los contratos celebrados con extranjeros bastaba acreditar el contrato.

Señaló que cuando la DIAN resolvió el recurso de reconsideración, aceptó que dicho contrato cumplía con los requisitos de existencia, validez y eficacia y que esa afirmación dejaba en evidencia que los actos administrativos demandados estaban viciados de nulidad.

1. **Rechazo de Otras deducciones por $238.207.990. Violación de los artículos 107, 122, 125, 125-1, 125-2, 125-3, 617, 771-2 y 774 del E.T., 84 del C.C.A., y 123 del Decreto 2649 de 1993.**
   1. **Rechazo de los gastos por concepto de viajes, alojamiento y pasajes en cuantía de $211.752.942.**

Dijo la demandante que la DIAN desconoció el gasto (i) por falta de comprobantes externos con el lleno de los requisitos legales y (ii) porque no se cumplieron los requisitos del artículo 107 del E.T.

Respecto de los comprobantes externos, adujo que los aportó al proceso, pero que no fueron valorados por la DIAN.

Que, adicionalmente, respecto del cumplimiento de los requisitos con que se debían aportar esos comprobantes, explicó que la DIAN exigió, que debían acreditarse con el lleno de los requisitos previstos en el artículo 771-2 del E.T.

Explicó que los gastos en que incurrió fueron efectuados en el exterior y que, por eso, no era aplicable el inciso 3º del artículo 771-2 del E.T., -norma en la que supuestamente la DIAN fundamentó la glosa -, en cuanto establece que el costo debe estar soportado en documento equivalente que cumpla los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca, porque, según dijo, esos requisitos sólo se predican para los casos mencionados en el artículo 616-2 del E.T., referido a las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, etc. Que, como los gastos analizados no concuerdan con los señalados en el artículo 616-2, a los mismos no se les podía exigir que cumplan los requisitos previstos en el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997.

Que tampoco era aplicable a su caso el artículo 5º del Decreto 3050 de 1997, porque esa norma regulaba los requisitos que se debían cumplir cuando se pretende descontar el IVA pagado en contratos celebrados con extranjeros no residentes y se hubiera practicado la retención en la fuente de dicho impuesto. Explicó que los gastos en que incurrió se derivaron de negocios jurídicos que celebró con extranjeros pero con efectos jurídicos fuera del país, que, además, no causaban IVA.

Que, en el caso concreto, la DIAN debió verificar que las pruebas aportadas, entre estas, ciertas facturas, cumplían los requisitos del artículo 617 del E.T., pero que como no lo hizo, incurrió en aplicación indebida y errónea de las normas citadas como violadas y en expedición irregular de los actos por desconocimiento de las pruebas aportadas.

Señaló que en el caso concreto la norma aplicable era el artículo 122 del E.T. que regula los costos o deducciones por expensas incurridas en el exterior para la obtención de rentas de fuente dentro del país.

Explicó que conforme con tal norma, podía llevar como costo hasta el 15% de la renta líquida, computada antes de los costos. Que, por eso, la sumatoria de la renta líquida, que ascendió a $1.531.806.000, y los gastos en el exterior que ahora se discuten, esto es, $211.752.942, arroja la suma de $17.43.58.942. Que ese valor multiplicado por el 15% arroja un límite máximo a deducir de $261.553.841,3. Que la demandante solicitó una suma inferior a ese monto y que, por tanto, su desconocimiento viola el artículo 122 del E.T.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del E.T. argumentó que se cumplían y, para el efecto, explicó lo que era la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad.

* 1. **Rechazo del Impuesto de Industria y Comercio por $11.135.401. Violación del artículo 115 del Estatuto Tributario.**

La demandante explicó que con el certificado del revisor fiscal de la empresa acreditó que había pagado por concepto de impuesto de industria y comercio un total de $63.707.401.

Que dentro de esos $63.707.401 había incluido $36.084.000 por concepto del ICA pagado el 25 de febrero de 2002, por el período fiscal del año 2001.

Que, sin embargo, la DIAN sólo reconoció $24.949.000, porque, según dijo, la diferencia, esto es, los $11.135.401 glosados, correspondían al anticipo del ICA liquidado y pagado en el año 2001.

Adujo que ese rechazo es ilegal, porque los anticipos de los impuestos se registran, contablemente, en el año en que se efectúan como una cuenta por cobrar, cuenta que se consolida en el momento en el que el impuesto se causa, esto es el 31 de diciembre de 2001. Que, por lo tanto, el impuesto de industria y comercio se entendía efectivamente pagado cuando se consolidaba el anticipo contra el impuesto definitivo, que, según dijo, en el presente caso, ocurrió el 25 de febrero de 2002.

* 1. **Rechazo de Donaciones por $1.500.000.**
* **Donación a la Parroquia de Nuestra Señora de Chiquinquirá de Alpujarra, Tolima ($800.000) y a la Parroquia Santa Ana de Guamo, Tolima ($400.000). Donación a la Fundación Casa del Tolima ($300.000)**

La demandante puso de presente que la DIAN rechazó las donaciones a las parroquias y a la Fundación, porque no se cumplieron los requisitos establecidos en los artículos 125-1[[2]](#footnote-2) y 125-3[[3]](#footnote-3) del E.T.

Explicó que si se cumplieron esos requisitos, así:

La personería jurídica de las entidades donatorias las acreditó precisando que las parroquias son personas jurídicas de carácter eclesiástico que gozan del reconocimiento por parte del Estado Colombiano, de acuerdo con el artículo 4 de la Ley 20 de 1994 (Concordato celebrado por el Estado Colombiano y la Santa sede). Adujo que no se necesitaba probarse la existencia de la ley.

Sobre el requisito de cumplimiento de la obligación de las donatarias de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, adujo que las parroquias no estaban obligadas a presentar esas declaraciones, porque eran no contribuyente del impuesto sobre la renta.

En cuanto al último requisito, precisó que la contribución se hizo mediante depósito en un establecimiento financiero. Para el efecto, identificó la forma, el monto y la destinación de la donación.

Con respecto a la firma del revisor fiscal o contador, precisó que no era aplicable a las parroquias, porque no estaban obligadas a llevar contabilidad.

En cuanto a la Fundación Casa del Tolima, dijo que demostró el cumplimiento de los requisitos para que procediera la deducción con un certificado suscrito por el Director Ejecutivo de la Fundación.

Por último, la demandante precisó que la DIAN se limitó a decir que se habían incumplido los requisitos de los artículos 125-1 y 125-3 sin valorar cada caso concreto con las respectivas pruebas.

* 1. **Contribuciones y Afiliaciones ($1926.000)**

La demandante explicó que la DIAN rechazó la deducción porque los pagos hechos a contribuciones y afiliaciones no cumplían las condiciones previstas en el artículo 107 del E.T.

Con fundamento en doctrina judicial del Consejo de Estado, la demandante precisó las razones por las cuales consideró que tales expensas sí cumplían los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

Luego, detalló que las contribuciones las hizo a Colomsat que era una empresa que le prestaba el servicio de alojamiento de la página de internet de la empresa. Que las afiliaciones las hizo a Fenalco, gremio que reúne a los comerciantes. Y, por último relacionó los pagos que hizo a la Asociación de choferes de Colombia, por concepto de pólizas de accidentes de tránsito; a la Casa Editorial El Tiempo y al Instituto Nacional de Contadores públicos.

* 1. **Gastos de Propaganda y Publicidad ($11.893.647)**

La demandante adujo que la DIAN desconoció los comprobantes internos y externos que acreditaban el gasto por concepto de propaganda y publicidad. Explicó cada ítem, así:

* **Bonificación al señor Felix María González Pacheco ($5.400.000)**

La demandante explicó que ese pago se hizo por concepto de premio a vendedores, pero que fue desconocido por la DIAN, porque interpretó que se trataba de un descuento en ventas, que no había soporte de la erogación ni prueba que acreditara que no se hubiera solicitado esa expensa en otro renglón. Dijo que para demostrar lo contrario aportó el recibo de caja C04042 de diciembre 9 de 2002 y la factura F19445. Adicionalmente, citó doctrina judicial del Consejo de Estado que a su entender respaldaba las deducciones originadas en pagos efectuados a trabajadores por mera liberalidad del empleador.

* **Pagos a José Rosendo González Pacheco ($4.745.183)**

Explicó que ese pago correspondía al sueldo que habría devengado una manicurista contratada para laborar en la ciudad de Venezuela contratada por el señor José R. González, en calidad de Gerente Regional de la empresa en Venezuela. Que, en ese entendido, la DIAN se equivocó puesto que le había exigido acreditar el pago mediante factura expedida por la manicurista, con lo cual, dijo, la DIAN desconoció el artículo 771-2 del E.T.

Que, por el contrario, para probar la expensa, cumplió los requisitos previstos en el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997, pues aportó un documento expedido por el señor González que contenía la identificación de la manicurista, la fecha de la transacción, el objeto del gasto y la cuantía del pago.

Explicó que ese documento no discriminaba el IVA, porque este no se causaba en la mentada operación.

* **Enrique Cedeño Cabanilla ($490.000)**

Explicó que la expensa corresponde a gastos por publicidad y que, para el efecto, aportó la factura correspondiente.

* **Administración del local 217 del Centro Comercial Hoguines Trade Center ($1.258.382)**

Explicó que ese gasto correspondía al pago de la Administración del local y que la DIAN lo desconoció, porque no entendió que se sufragara ese gasto respecto de un local que iba a ser cerrado.

1. **Sanción por inexactitud.**

La demandante dijo que no era procedente puesto que no concurrían las causales que establece el artículo 647 del E.T. Citó doctrina judicial del Consejo de Estado y, luego, explicó las razones por las cuales en cada glosa discutida, la DIAN no demostró que habría incurrido en la inclusión de datos falsos, erróneos, equivocados, incompletos o desfigurados.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado de la DIAN se opuso a los anteriores cargos en el mismo orden en que fueron expuestos, así:

**Respecto de la Destrucción por $56.293.000** dijo que conforme con los registros contables de la actora, llevó en la cuenta 739915 “provisiones” la destrucción de inventarios y que, por eso, procedió a aplicar el artículo 64 del E.T. que regula ese tema. Que en esa medida, a la sumatoria del inventario inicial de la actora ($1.389.061.000) más las compras ($1.920.388.000) le aplicó el 5%, operación que dio como resultado un total de $165.472.450. Que dado que la demandante solicitó como deducción un total de $22.765.007, la diferencia de estos dos valores arrojó un total de $56.292.557, que es el monto glosado.

Explicó que efectivamente el demandante había solicitado como costo de ventas un total de $216.554.121, por concepto de destrucción de inventarios, pero que, fiscalmente no procedía pedir ese valor como costo de ventas por las siguientes razones:

Adujo que respecto de la pérdida de aquella mercancía que fue vendida y devuelta por los clientes, la legislación tributaria exigía que para establecer el costo de los activos movibles, había contemplado el sistema de inventario permanente y el juego de inventarios, y que sólo para éste último caso, permitía la disminución del 5%. Citó el concepto No.061852 del 24 de septiembre de 2002 y doctrina judicial del Consejo de Estado para respaldar el argumento.

Precisó que la destrucción del inventario defectuoso no era una erogación propia del proceso productivo que pueda llevarse como un mayor valor del costo, por cuanto, en el caso concreto, se trató de productos terminados que fueron devueltos.

Por último, que si se dejara de aplicar el artículo 64 del E.T., tampoco tendría derecho a la deducción, pues la demandante estaba obligada a llevar el inventario por el sistema de inventarios permanentes o continuos. Que en el caso concreto, pese a lo expuesto, se le reconoció a la demandante el costo de ventas que declaró, pero bajo las reglas del artículo 64 del E.T. y que, por eso, se le aplicó el límite porcentual previsto en esa norma, en atención a la falta de unidad de criterio que existía frente a la aplicación de la misma y de las demandas presentadas ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

**En cuanto al costo derivado del contrato por $165.496.800**, que la demandante suscribió con la empresa extranjera RESEARCH-COS S.A., la DIAN precisó que puso en duda la existencia de ese contrato, puesto que en este constaba que las partes habían suscrito el contrato en la ciudad de Funza, pero que para la fecha de suscripción, el DAS había certificado que la representante legal de la sociedad extranjera no había ingresado al País. Adicionalmente, cuestionó que el contrato no reuniera los requisitos del artículo 107 del E.T. y el de la inscripción del mismo en el Ministerio de Comercio Industria y Turismo, habida cuenta de que se trataba de un contrato de asistencia técnica. Respaldó su argumento con la definición del contrato de asistencia técnica prevista en el artículo 1º del Decreto 259 de 1992, en doctrina de la DIAN y doctrina judicial del Consejo de Estado, y en el contenido del contrato.

Por otra parte, habida cuenta de que la demandante adujo que la naturaleza del contrato que suscribió no era de asistencia técnica sino de consultoría, la DIAN controvirtió el argumento con la definición de contrato de consultoría previsto en el artículo 32 de la Ley 80 de 1993.

Para controvertir las pruebas que adujo la demandante sobre las condiciones de tiempo y lugar en que fue suscrito el contrato, la DIAN puso de presente que el demandante había aportado un certificado de autenticación de firma a nombre de una persona distinta a la que había suscrito el contrato y que, posteriormente, aportó una declaración notarial juramentada de la persona que había suscrito el contrato. Que no obstante que la declaración notarial era prueba válida, insistió en mantener la glosa por la ausencia del requisito de registro del contrato ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

**Sobre el desconocimiento de las otras deducciones por $238.207.990.**, la DIAN adujo que la demandante no demostró la relación de causalidad entre la realización del gasto y la obtención de la renta, como tampoco la necesidad del gasto para la obtención de utilidades.

Que, además, la demandante no acreditó que se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 771-2, 107 del E.T. y el Decreto 2649 de 1993 artículo 123.

Se refirió frente a cada glosa y a las pruebas aportadas para acreditar el cumplimiento de las normas citadas y, en concreto, precisó las razones del rechazo, así:

En cuanto a la deducción por viajes, alojamiento y pasajes por $211.752.942, la DIAN aceptó que los gastos por concepto de “viáticos” cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T. y, para el efecto, se apoyó en doctrina de la misma entidad.

A partir de lo anterior, procedió a relacionar los documentos que aportó la demandante y advirtió que ciertos documentos correspondían a comprobantes internos. Habida cuenta de que consideró que esos comprobantes eran insuficientes para evidenciar el beneficiario del servicio, el tipo de bien o el servicio prestado a la persona beneficiaria de los viáticos, confirmó el rechazo. La misma decisión adoptó respecto de los gastos respaldados con soportes internos emitidas por los beneficiarios de los pagos, por carencia del documento soporte externo emitido por el tercero, porque esa situación imposibilitaba hacer el cruce respectivo.

También rechazó como prueba ciertos tiquetes y facturas aportadas por la demandante, porque no cumplían los requisitos de los artículos 617 y 771-2 del E.T., porque no se había probado el pago de los aportes parafiscales y las retenciones en la fuente por concepto de salario y, porque, así se consideraran como salario los pagos soportados en esos documentos, la demandante no había aportado la prueba de la relación laboral existente entre los beneficiarios de los pagos y la empresa.

**Sobre la deducción del impuesto de Industria y Comercio por $11.135.000,** la DIAN precisó que conforme con los artículos 115 y 105 del E.T., era pertinente deducir el impuesto de industria y comercio, siempre y cuando se hubiera pagado en el respectivo año gravable en el que solicita la deducción.

Explicó que la demandante pretendía deducir el anticipo que había abonado en el año 2001, adicionalmente al impuesto efectivamente pagado por el impuesto de Industria y Comercio en el año 2002. Dijo que eso no era procedente, porque el artículo 115 del E.T. era claro al determinar que la deducción de impuestos operaba en el año gravable en que se realizaba el pago y siempre que tales impuestos tuvieran relación de causalidad con la actividad generadora de renta. Precisó que en el caso concreto estaba probado que la demandante pagó, efectivamente $24.949.000 por concepto de ICA y no $36.084.000.

**Respecto del rechazo de la deducción por donaciones por $1.500.000,** la DIAN dijo que no eran procedentes, ya que las pruebas presentadas eran insuficientes, puesto que la demandante no había presentado el certificado del donatario firmado por el revisor fiscal, documento que es exigidos de acuerdo con el artículo125-2,125 -3 E.T.

**La deducción por contribuciones y afiliaciones por $1.926.000** fue rechazada, porque consideró que los pagos hechos a ASOCHOCOL, Casa Editorial el Tiempo, Instituto Nacional de Contadores, Cuota Sostenimiento Fenalco y Colomant, no eran gastos útiles que tuvieran incidencia directa en la obtención de ganancias para la compañía, ni eran gastos necesarios para la realización del objeto social de la empresa.

**Por último, frente a los gastos de propaganda y publicidad por $11.893.647**, la DIAN los rechazó, porque la demandante aportó recibos de caja y notas contables, pero no aportó la factura en los términos exigidos por los artículos 771-2, 615, 616-2 del E.T. y 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993.

Precisó que rechazó **$5.400.000,** correspondiente a **“Descuento premio vendedores”,** porque, precisamente, se trataba de un descuento en ventas, que, al tenor del artículo 26 del E.T., se restan de los ingresos brutos para obtener los ingresos netos. Que, en esa medida, como la demandante no probó que no se hubiera declarado como descuento en ventas en otro renglón, no era procedente admitir la deducción.

Sobre **los gastos por publicidad y propaganda pagados a González Pacheco José Rosendo por $4.745.**183, la DIAN precisó que el rechazo obedeció a la falta de documento soporte que cumpliera los requisitos del artículo 5º del Decreto 3050 de 1997. Que no obstante que la demandante adujo que esos pagos se hicieron a manicuristas que no estaban obligadas a expedir factura o documento equivalente, el documento aportado como prueba daba cuenta de que el pago se hizo al señor José Rosendo González Pacheco, persona que pertenecía al régimen común y, por tanto, obligada a facturar. Que, además, la demandante había alegado que el pago se realizó por concepto de publicidad, no por pago a manicuristas. Que, además, a pesar de que obraba en el proceso una carta que hacía referencia al pago hecho a una persona residente en el exterior, no había forma de hacer el cruce de esa información con el comprobante interno que daba cuenta del pago, puesto que el beneficiario del mismo era distinto a la persona que se dice lo recibió.

**En cuanto al pago efectuado a Enrique Cedeño Cabanilla por $490.082,** lo rechazó la DIAN por falta de prueba y porque esa circunstancia le impidió verificar que se cumplieran los requisitos del artículo 107 del E.T.

**Por último, frente al gasto de Administración del Local ubicado en el Trade Center por $1.258382**, la DIAN precisó que la demandante sólo aportó un comprobante interno (nota contable) y que, por tanto, no había prueba que acreditara quien fue el beneficiario del pago, ni el origen de la obligación ni del nexo de la empresa con el inmueble.

Respecto de la sanción por inexactitud, la DIAN dijo que había que mantenerse, porque había demostrado que la demandante incluyó, voluntariamente, en la declaración privada, cifras improcedentes, hecho tipificado como infracción en el artículo 647 del E.T.

También adujo que no se presentó una diferencia de criterios, pues no se probaron los hechos en los que la demandante fundó sus pretensiones, por lo tanto, dijo, era pertinente concluir que los datos registrados en la liquidación privada carecían de exactitud o eran equivocados, circunstancia que configura la sanción por inexactitud.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del 20 de febrero de 2008, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

En cuanto a los costos de ventas, decidió confirmar el rechazo de la deducción por destrucción de inventarios, y revocar el rechazo de los costos derivados del contrato de prestación de servicios.

Respecto de las otras deducciones, confirmó el rechazo de los pagos efectuados por concepto de viajes, alojamiento y peajes, del ICA, la donación a la Fundación Casa del Tolima, las afiliaciones y contribuciones, los gastos por publicidad a José Rosendo González, Enrique Cedeño y por la administración del local del Trade Center. Por otra parte, revocó el rechazo de las donaciones a las parroquias y los gastos de publicidad por pagos efectuados a Felix María González. Levantó la sanción por inexactitud, de manera proporcional a las glosas revocadas.

Los fundamentos de la decisión se precisan así:

**Deducción por destrucción de inventarios:** Confirmó el rechazo de la glosa, por las siguientes razones:

* Porque el artículo 64 del E.T. no era aplicable a contribuyentes que desarrollaran actividades fabriles, como era el caso de la demandante.
* Porque los costos originados en la destrucción de materias primas, si bien se pueden manejar contablemente como provisiones, fiscalmente no pueden sustraerse de la base gravable del impuesto de renta.
* Porque si bien la DIAN aplicó al caso de la demandante el artículo 64 del E.T., en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración rectificó esa situación.
* Porque si en gracia de discusión se aceptara que la expensa por la destrucción de inventario es un gasto, más no un costo, la demandante debió cumplir los requisitos de los artículos 77 y 107 del E.T.
* Porque al caso concreto tampoco era aplicable la sentencia del 26 de septiembre de 2006, de la Sección 4ª del Consejo de Estado, porque en ese pronunciamiento la Corporación analizó la situación de empresas que tenían por objeto la fabricación, producción, venta y comercialización de productos biológicos, químicos y farmacéuticos para la sanidad humana, animal y vegetal, objeto diferente al de la empresa demandante.
* Porque si bien en el expediente reposan las pruebas que dan cuenta de que se llevó a cabo el proceso de destrucción e incineración en el año 2002, no reposaban en el expediente las actas de destrucción.

**Costos derivados del contrato de prestación de servicios:** El Tribunal revocó la glosa por las siguientes razones:

* Porque conforme con los artículos 771-2, 2 y 3 del Decreto 3050 de 1997 y 12 del Decreto 1165 de 1996, los contribuyentes pueden descontar de la base gravable del impuesto de renta, a título de costo o deducción, aquellas cifras que consten en facturas con el cumplimiento de los requisitos legales o en los documentos equivalentes.
* Porque conforme con el contrato suscrito por la demandante y RESEARCH-COS S.A., se infiere que fue celebrado con un extranjero sin residencia o domicilio en el país.
* Porque ese contrato no es un contrato de consultoría en los términos del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, porque esa norma se refiere a los contratos estatales, siendo que, el analizado corresponde a un contrato entre particulares que no tiene las características de un contrato de asistencia técnica, en los términos del artículo 2 del Decreto 2123 de 1975.
* Por lo tanto, ese contrato no debía registrarse en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en los términos de los artículos 1 y 2 del Decreto 259 de 1992.

**Viajes, alojamiento y pasajes:**  el Tribunal confirmó el rechazo, porque las pruebas aportadas permitían inferir que no se cumplieron los requisitos del artículo 107 del E.T.

**ICA:** El Tribunal confirmó el rechazo, porque de conformidad con los artículos 115, 105 y 803 del E.T. la deducción del impuesto procede sobre la totalidad efectivamente pagada durante el año o periodo gravable. Que, conforme con las pruebas aportadas, se encontraba probado que la demandante en el año 2002 pagó $24.949.000.

**Donaciones**: El Tribunal revocó el rechazo de las deducciones por donaciones a las parroquias, porque era improcedente exigir el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 125, 125-1, 125-2 y 125-3 del E.T., a los donatarios, habida cuenta de que pertenecían a la iglesia católica y no eran contribuyentes del impuesto sobre la renta, conforme con el artículo 23 del E.T. Que, en esa medida, no era pertinente exigirles la certificación del revisor fiscal o contador, pues bastaba la certificación del párroco.

El Tribunal confirmó el rechazo de la deducción por donación a la Fundación Casa del Tolima, porque la demandante no acreditó el cumplimiento de los requisitos previstos en los artículos 125-1 y 125-3 del E.T. Explicó que la certificación que había expedido el director de la fundación, precisaba el monto, pero no explicaba la forma en que recibió la donación y menos aún, la destinación de la misma.

**Afiliaciones y contribuciones**: El Tribunal confirmó el rechazo de la deducción, porque las pruebas aportadas por la demandante permitían inferir que esas deducciones no cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T.

**Gastos por publicidad:** El Tribunal revocó el rechazo de la deducción por los pagos efectuados a Felix María González, porque, según dijo, la DIAN confundió la noción de descuentos en ventas, con el reconocimiento de un premio a un vendedor por las ventas realizada. Que la DIAN, además, no probó que el demandante hubiera llevado como costo de ventas, a título de costo de ventas, esa expensa. Que, la expensa en la que incurrió la demandante constituía un estímulo económico que cumplía los requisitos del artículo 107 del E.T. Y que, por último, la DIAN no cuestionó el renglón IR correspondiente a devoluciones, descuentos y rebajas, para demostrar que la demandante trató la expensa como descuento en ventas.

El Tribunal confirmó el rechazo de la deducción por pagos efectuados a José Rosendo González, porque las pruebas que aportó la demandante no daban cuenta de la persona que prestó el servicio. Que no obstante que el señor González había certificado que contrató a cierta manicurista y que le pagó cierta cantidad de dinero, ese documento no ofrecía certeza de que la expensa se hubiera hecho a la manicurista. En síntesis, que no obraba en el expediente el soporte externo de la expensa, sea la factura u otro documento equivalente.

El Tribunal confirmó el rechazo de la deducción por el pago efectuado a Enrique Cedeño, porque las pruebas documentales aportadas no daban certeza del pago de la suma discutida, primero, porque no coinciden con la cuantía de la glosa y, segundo, porque no existe certeza de la destinación de los productos que, según dijo la demandante, fueron regalados con fines publicitarios.

**Administración del local del Trade Center.** El Tribunal confirmó el rechazo de la expensa porque la prueba que obraba en el proceso no era suficiente para probar que efectivamente se trataba de gastos de publicidad deducibles, en la medida que esa prueba no daba cuenta de que se tratara de gastos de publicidad pues no se acreditaba la propiedad del local y, por ende, la obligación de la actora para efectuar ese pago.

Por lo expuesto, el Tribunal levantó proporcionalmente la sanción por inexactitud respecto de las glosas revocadas.

**EL RECURSO DE APELACIÓN**

Las partes interpusieron el recurso de apelación en lo que les fue desfavorable.

**Recurso de apelación de la DIAN.**

La DIAN insistió en que no eran deducibles los costos derivados del contrato de prestación de servicios en cuantía de $265.496.800, las donaciones a las parroquias en cuantía de $1.200.000 y los gastos por publicidad a Felix María González por $5.400.000. Para el efecto, reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

**Recurso de apelación de la demandante:**

La demandante manifestó su inconformidad con la sentencia del Tribunal en los siguientes términos:

* **Destrucción de inventario por $56.293.000:**

La demandante adujo que la sentencia de primera instancia reconocía la aplicación indebida del artículo 64 del E.T.. Que, sin embargo, no declaró la nulidad de los actos por violación de la norma sustancial.

Señaló que el Tribunal a quo desconoció la doctrina judicial del Consejo de Estado, en especial, la sentencia del 26 de septiembre de 2006 (expediente 15032). Que el caso de la empresa era análogo al resuelto en esa sentencia, porque la empresa, en virtud de normas especiales, también estaba obligada a destruir inventarios defectuosos o de mala calidad en cumplimiento de normas sanitarias, para evitar la afectación de la salud. Para el efecto, citó la Decisión 516 de la Comunidad Andina, la Norma técnica armonizada de buenas prácticas de manufactura cosmética de la OMS. Explicó que al INVIMA le correspondía verificar el cumplimiento de esas normas.

En cuanto a que la expensa no podía llevarse como costo de ventas, porque ese costo de ventas corresponde a un costo ya imputado en la etapa de producción, explicó que ese argumento no fue objeto de discusión en la vía gubernativa y que, además, la DIAN, en la página 12 de la Liquidación Oficial, reconoció que la demandante no solicitó doblemente el costo aludido.

Que tampoco era objeto de discusión el hecho probado de la destrucción de los inventarios, puesto que la DIAN jamás puso en duda la veracidad de la destrucción, ni puso en duda la certeza y legalidad de la contabilidad de la demandante. Que, por el contrario, en la liquidación oficial había dado por probado ese hecho, con fundamento en las pruebas que obraban en los folios 312 a 313, 398 a 399, 1147 a 1159, 1526 a 1528, 1587 a 1852 del expediente. Por último, precisó que aportó certificado de revisor fiscal que, al tenor del artículo 777 del E.T. tenía pleno valor probatorio.

* **Otras deducciones:**

Argumentó con doctrina judicial del Consejo de Estado que los gastos por viajes, alojamiento y pasajes, por $211.752.942 cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T. y que, por tanto, conforme con esa doctrina, la demandante no tenía la obligación de probar que incrementó el ingreso de la empresa.

En cuanto al rechazo del ICA, insistió en la procedencia del gasto, con fundamento en los mismos argumentos de la demanda.

Para la donación a la Fundación Casa del Tolima, insistió en que era suficiente la prueba que había aportado.

Insistió en que la deducción por contribuciones y afiliaciones cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T.

Respecto de los gastos de Propaganda y publicidad, dijo que para el caso del señor José Rosendo González, la DIAN no debió exigir la presentación de factura o documento equivalente, porque, según dijo, la manicurista que el señor González contrató era una persona con domicilio en el exterior y que como ella era la beneficiaria del pago, la DIAN incurrió en error al interpretar que el beneficiario del pago era el señor José Rosendo González. En lo demás, insistió en los argumentos de la demanda.

En cuanto a los pagos efectuados a Enrique Cedeño y por concepto de administración del local ubicado en la ciudad de Cali, la demandante adujo que el Tribunal no valoró adecuadamente las pruebas aportadas.

Por lo expuesto, reiteró que no se configuraron los presupuestos del artículo 647 del E.T. para imponer la sanción.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La DIAN** reiteró lo que expuso en la contestación de la demanda, en los alegatos de conclusión y en el recurso de apelación.

**La demandante**, reiteró lo que expuso en la demanda y en el recurso de apelación.

**El Ministerio Público** no se pronunció.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Le corresponde a la Sala decidir si era procedente que la demandante incluyera, en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002, la cifra de $221.790.000, a título de costos de ventas, y la cifra de $238.207.990, a título de otras deducciones.

Habida cuenta de que el Tribunal a quo despachó favorablemente, pero de manera parcial, las pretensiones de la demanda, las partes interpusieron el recurso de apelación, en lo que les fue desfavorable. Por lo tanto, la Sala se referirá a cada recurso, pero para el efecto, primero analizará las cuantías que fueron rechazadas por costos y, luego, las cuantías que fueron rechazadas por “otras deducciones”

1. **Rechazo de costos de ventas por $221.790.000. Violación de los artículos 64, 107, 77 y 771-2 del E.T; artículos 5 del Decreto 3050 de 1997 y 2 del Decreto 2123 de 1975.**
   1. **Rechazo de Destrucciones por $56.293.000. Violación de los artículos 64, 77 y 107 del E.T.**

**Destrucción de inventario por $56.293.000. Recurso de apelación de la demandante.**

Para resolver el presente cargo, la Sala destaca los siguientes hechos como probados:

* De conformidad con el análisis que hizo la DIAN sobre la contabilidad de la actora, dio por probado el hecho de que la demandante solicitó, en el renglón 33 “costo de ventas”, entre otras cifras, la de $221.765.000 discriminada así:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Cuenta | Concepto | Valor |
| 733595 | Otros destrucciones | 5.210.885 |
| **739915** | **Provisiones** | **$216.554.122** |
|  | Total valor llevado al costo | $221.765.007 |

* La DIAN también explicó que a la demandante se le solicitaron los soportes de la cuenta 739915 “Provisiones” y que mediante certificado de revisor fiscal, la demandante adujo que el monto de $216.554.122 correspondía a destrucción de productos de inventario.
* Así mismo, que mediante los comprobantes V00160/182/184/187/188/189/195/215/228 (folios 1607 a 1670), la demandante probó que los clientes le habían devuelto la mercancía por razones como “evaporación, presentación y decoloración” y, que de acuerdo a la forma en que se contabilizó tal hecho económico, demostró que no había solicitado doble costo.
* En virtud de lo anterior, la DIAN decidió reconocer el costo aludido, pero bajo las reglas del artículo 64 del E.T., es decir, que reconoció el costo, pero con el límite del 5% previsto en la citada norma, así: a la sumatoria del inventario inicial de la actora ($1.389.061.000) más las compras ($1.920.388.000) le aplicó el 5%, operación que dio como resultado un total de $165.472.450. Dado que la demandante solicitó como deducción un total de $221.765.007, la diferencia de estos dos valores arrojó un total de $56.292.557, que es el monto glosado.

Pues bien, para resolver la controversia, la Sala precisa que la demandante insiste en que los actos demandados son nulos por aplicación indebida del artículo 64 del E.T., puesto que, para el caso concreto la norma aplicable era el artículo 107 del E.T.

El Tribunal a quo, no obstante que reconoció que el artículo 64 E.T. no era aplicable al caso concreto, decidió mantener la glosa, porque consideró que los costos originados en la destrucción de materias primas, si bien se pueden manejar contablemente como provisiones, fiscalmente no pueden sustraerse de la base gravable del impuesto de renta. Consideró que tampoco era aplicable al caso concreto la sentencia del 26 de septiembre de 2006, de la Sección 4ª del Consejo de Estado, porque en ese pronunciamiento la Corporación había analizado la situación de cierta empresa que tenía por objeto la fabricación, producción, venta y comercialización de productos biológicos, químicos y farmacéuticos para la sanidad humana, animal y vegetal, objeto diferente al de la empresa demandante.

La Sala, en esta oportunidad, decide revocar la decisión del Tribunal, puesto que le asiste razón a la demandante cuando alega que el artículo 64 del E.T. no es aplicable al caso concreto y que, conforme con la doctrina judicial de la Sala, que decidió inaplicar el a quo, hechos económicos como el planteado por la demandante se subsumen en el artículo 107 del E.T., es decir, que las expensas por destrucción obligatoria de inventario, en virtud de disposiciones legales, cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T. y, por ende, es procedente que se incluyan como costo.

Dado que en el presente caso está probado, y eso no lo discute la DIAN, que la demandante incurrió en costos en cuantía de $216.554.122, no era pertinente que la entidad demandada aplicara el límite porcentual previsto en el artículo 64 del E.T. para glosar $56.293.000, puesto que, este monto está incluido dentro del total de costos probados.

Por lo expuesto, prospera el recurso de apelación de la demandante y, por tanto, se revocará, en este sentido, la sentencia del Tribunal.

**Rechazo de costos por contrato de prestación de servicios por $165.496.800. Recurso de apelación de la DIAN**

La Sala pone de presente que el Tribunal a quo decidió que era procedente la deducción de los costos derivados del contrato de prestación de servicios en cuantía de $165.496.800.

Conforme se precisó, la DIAN no cuestionó, puntualmente, las razones de la decisión del a quo, sino que se remitió a los argumentos que expuso en los actos administrativos demandados y en la contestación de la demanda. Conforme con dichos argumentos, no era procedente aceptar como costo la cifra de $265.496.800 correspondiente al contrato que celebró la demandante con la Sociedad extranjera RESEARCH-COS S.A., porque para la DIAN ese contrato reunía los requisitos de un contrato de asistencia técnica y como tal, para que pueda aceptarse el costo, ese contrato debió inscribirse en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

La Sala confirmará la decisión del a quo, por las siguientes razones:

El artículo 2 del Decreto 2123 de 1975 define la asistencia técnica, así:

*“****Decreto 2123 de 1975. Artículo 2º.*** *Entiéndase por asistencia técnica la* ***asesoría*** *dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la* ***utilización*** *de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica.*

***Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos****.”* (negrilla fuera de texto)

La doctrina ha precisado que la asistencia técnica consiste *“en el aporte, a quien debe hacer ciertos trabajos, de su concurso, de su experiencia, de sus herramientas y de su colaboración técnica. Generalmente, el contrato precisa la asistencia técnica que debe prestarse durante las diferentes etapas en que se desenvuelvan los trabajos.”[[4]](#footnote-4)*

En el mismo sentido se ha precisado que la asistencia técnica es un *“auxilio, un apoyo, pero en posición de segundo, de consejero. Asistencia y ayuda son sinónimos, y “ayuda” se encuentra cerca de “asistencia” y ésta recuerda el espíritu con su etimología, que es “asistir, estar presente cerca de alguien, y puede principalmente significar que una persona física está presente para ver cómo en las condiciones locales, el material técnico debe ser puesto en práctica para que el resultado obtenido sea el mejor posible”[[5]](#footnote-5)*

En ese contexto, la Sala precisa que en el proceso se encuentra probado que la demandante suscribió un contrato con la sociedad RESEARCH-COS S.A. cuyo objeto, literalmente, era el siguiente:

*“EL CONTRATISTA y/o CONSULTOR/ANALISTA, acuerdan celebrar el presente contrato de prestación de* ***Servicios Profesionales de Consultoría técnica, Analítica y Asesoría Científica para Desarrollo y Mejoramiento de las Líneas Nuevas y Existentes de Productos que comercialice.***

***EL CONTRATANTE,*** *el cual se regirá por las siguientes cláusulas y condiciones:* ***Primera –EXCLUSIVIDAD, CONFIDENCIALIDAD Y RESERVA INDUSTRIAL*** *Research Cos S.A.,* ***EL CONTRATISTA y/o CONSULTOR/ANALISTA,*** *se compromete para con* ***EL LABORATORIO*** *a* ***investigar*** *Científica y tecnológicamente en forma exclusiva y confidencial en su Sede Principal en la República de Panamá, o en la República de Colombia en la sede de EL LABORATORIO o en el futuro en una sucursal o subsidiaria ubicada en cualquier otro país donde EL LABORATORIO decida establecer sus actividades manufactureras y mercantiles. Además, EL CONTRATISTA y/o CONSULTOR/ANALISTA, se compromete, a guardar las correspondientes Reservas Industriales por tiempo indefinido y/o de por vida a favor de EL LABORATORIO (Laboratorios Ghem de Colombia Ltda.), o hasta que EL LABORATORIO le autorice debidamente por Escrito, su voluntad de Entregar a título de Venta y/o Cesión de Derechos de Propiedad Intelectual Industrial y Legal generados durante la vigencia de este contrato, con ocasión a los resultados obtenidos en la ejecución de este contrato. Segunda. OBJETO PRINCIPAL Y/O PROYECTO INICIAL: En principio y por un período de dos (2) años contados a partir de la firma de este contrato EL CONTRATISTA y/o CONSULTOR/ANALISTA se compromete a trabajar insistentemente en la investigación y mejora de la parte Reológica de todos los Pintauñas, por línea de productos que conforman la columna vertebral de EL LABORATORIO y específicamente dentro de los siguientes aspectos…” (Subrayas fuera de texto)*

De la lectura del contrato se puede apreciar que se trata de un contrato de prestación de servicios, pero no para “asesorar”, “ayudar” o “auxiliar” con personal especializado en aras de transmitir “*conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica”,* sino para “*investigar*” en pro de “*mejorar*” las técnicas de Reología[[6]](#footnote-6) de todos los pintañunas.

Ahora, si bien la investigación puede implicar desentrañar el conocimiento de lo solicitado para su posterior transmisión y usufructo por parte de la empresa, no debe confundirse la transferencia de conocimientos con la asistencia misma, puesto que el conocimiento puede transmitirse *“sin que exista el aporte adicional de una asistencia técnica”[[7]](#footnote-7)*

De hecho, en el contrato se advierte que la demandante se comprometió a comprar y usar con exclusividad, las formulaciones y bases semi-elaboradas, fruto de la investigación que la empresa Research-cos S.A le ofreciera, previa aprobación y recuento de las mismas por parte de la demandante. Esta cláusula[[8]](#footnote-8) evidencia, aún más, que el contrato aludido concuerda con los requisitos de un contrato de prestación de servicio de consultoría, como lo alegó la demandante, que un contrato de prestación de servicio de asistencia técnica.

En ese contexto, partiendo del hecho de que el contrato que suscribió la demandante con la sociedad extranjera no contiene los requisitos de un contrato de asistencia técnica, no era pertinente que se exigiera el registro en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, para reconocer los costos en que incurrió la empresa.

Además, para la procedencia del costo en el impuesto sobre la renta, en casos como el presente, en los que el contratista es un residente en el exterior que no está obligado a expedir factura, el inciso tercero del artículo 771-2 del E.T., en concordancia con el artículo 5º del Decreto 3050 de 1997[[9]](#footnote-9), disponen que basta con que se acredite el contrato.

En el presente asunto, la DIAN admitió que la demandante cumplió con los requisitos previstos en las normas citadas, por lo tanto, no había lugar a rechazar el costo en cuantía de $265.496.800.

Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación de la DIAN.

1. **Otras Deducciones por $238.207.990.**
   1. **Rechazo de los gastos por concepto de viajes, alojamiento y pasajes en cuantía de $211.752.942**

Habida cuenta de que la DIAN rechazó el gasto, porque la demandante no acreditó el cumplimiento del artículo 107 del E.T., y que el Tribunal a quo confirmó el rechazo, por las mismas razones, la demandante, recurrió la decisión. Para el efecto, citó doctrina judicial del Consejo de Estado que ilustra sobre los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, para afirmar que los gastos por viajes, alojamiento y pasajes, por $211.752.942 cumplían tales requisitos y que, por tanto, conforme con esa doctrina, la demandante no tenía la obligación de probar que incrementó el ingreso de la empresa.

**Pues bien, la Sala reitera, por una parte, que por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado en cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con la actividad generadora de renta*, o mejor, *con la productividad de la empresa,* conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha *productividad* (efecto)** [[10]](#footnote-10)**.**

Por eso, también reitera que si bien el artículo 107 del E.T[[11]](#footnote-11) no exige que a instancia del gasto se genere un ingreso, pues lo que exige es que tenga relación de causa y efecto, pero no como gasto-ingreso, sino como gasto-actividad (productividad), el contribuyente sí está obligado a probar la injerencia que tuvo el gasto en la productividad de la empresa.

Como la demandante no aportó pruebas para probar dicha injerencia, se confirmará la sentencia del a quo. Por lo tanto, no prospera el recurso de apelación de la demandante.

* 1. **Rechazo del Impuesto de Industria y Comercio por $11.135.401. Recurso de apelación de la demandante.**

Sobre esta glosa, la Sala precisa que las partes no discuten el derecho de la demandante a llevar como impuesto deducible, al tenor del artículo 115 del E.T., el impuesto de industria y comercio. Lo que discute la demandante, y que no reconoce la DIAN ni el Tribunal a quo, es que tenía derecho a llevar como deducible el monto total del ICA causado y pagado en el año gravable en el que se lleva la deducción, así parte de la obligación fiscal se extinga mediante la imputación del anticipo pagado en el año inmediatamente anterior.

La Sala considera que le asiste la razón a la demandante, porque el artículo 115 del E.T. dispone que es deducible en su totalidad el impuesto de industria y comercio que efectivamente *se haya pagado* durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente.

El pago de la obligación tributaria surge cuando ésta es exigible y se entiende que es exigible cuando el impuesto a cargo se ha causado. El pago, además, puede hacerse mediante cualquier forma autorizada en la Ley. La imputación de un anticipo a un impuesto constituye una forma de pago autorizada por la Ley, ya que, el anticipo de cualquier impuesto equivale a dinero entregado al tesoro como parte de un impuesto no causado. En esa medida, el Estado percibe el anticipo a título de simple expectativa de un impuesto a recaudar, puesto que éste no se ha causado. Esa expectativa se consolida a favor del Estado, cuando el impuesto, efectivamente, se causa. Por eso, sólo a partir de ese momento, el contribuyente puede imputar el anticipo al impuesto para concretar el pago y, por ende, la extinción de la obligación tributaria en proporción al monto imputado. Esto implica que los contribuyentes no pueden llevar como deducible el anticipo del impuesto pagado.

En el caso concreto el demandante dijo que, mediante certificado del revisor fiscal, la empresa probó que había pagado por concepto de impuesto de industria y comercio un total de $63.707.401 y que dentro de ese monto estaba incluida la cifra de $36.084.000 por concepto del ICA pagado el 25 de febrero de 2002, por el período fiscal del año 2001.La demandante explicó que parte de ese impuesto se pagó con el anticipo que había declarado el año inmediatamente anterior, anticipo que ascendía a $11.135.401, que corresponde a la cantidad glosada. Sin embargo, verificada la declaración de ICA aportada al expediente[[12]](#footnote-12), se aprecia que el monto del anticipo ascendía a $9.331.000. El resto, esto es, el $1.804.000 corresponde a descuento por plazo, lo que implica que, el demandante, en realidad pagó $26.753.000, por concepto de ICA.

En consecuencia, habida cuenta de que para la Sala la imputación del anticipo al monto total de impuesto debido corresponde a una forma de pago, es procedente reconocer como parte del impuesto deducible la cifra de $9.331.000. En consecuencia, prospera el cargo de apelación de la demandante.

* 1. **Rechazo de donaciones por $1.500.000. Recurso de apelación de las partes.**
* **Donación a la Parroquia de Nuestra Señora de Chiquinquirá de Alpujarra, Tolima ($800.000) y a la Parroquia Santa Ana de Guamo, Tolima ($400.000). Recurso de apelación de la DIAN.**

La Sala precisa que la DIAN rechazó la glosa, porque consideró que la demandante no acreditó el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 125-1 y 125-3 del E.T.

El Tribunal a quo le dio la razón a la demandante habida cuenta de que las parroquias pertenecían a la iglesia católica y no eran contribuyentes del impuesto sobre la renta, conforme con el artículo 23 del E.T. y que, por tanto, no era pertinente exigirles la certificación del revisor fiscal o contador, pues bastaba la certificación del párroco.

La DIAN, en el recurso de apelación, insiste en que si debía exigirse a tales donatarios el certificado aludido. La Sala, en esta oportunidad, confirma la decisión del Tribunal, pues no es pertinente exigir a un sujeto no obligado a llevar contabilidad, una certificación contable. Dado que la DIAN no discutió sobre los otros requisitos previstos en los artículos 125-1 y 125-3 del E.T., la Sala no se pronunciará sobre los mismos. En consecuencia, no prospera el recurso de apelación de la DIAN.

* **Donación a la Fundación Casa del Tolima ($300.000). Recurso de apelación de la demandante.**

Sobre esta glosa, la Sala precisa que el Tribunal confirmó el rechazo, por falta de prueba. La demandante insiste en que la prueba que aportó es suficiente. La Sala, en esta oportunidad, considera que no es suficiente esa prueba, porque el certificado suscrito por el Director Ejecutivo de la Fundación, simplemente certifica lo siguiente:

*“Que recibimos de LABORATORIOS GHEM DE COLOMBIA LTDA., identificado con NIT 860.054.837-1, la suma de Trescientos mil pesos mcte. ($300.000) por concepto de donación”*

Conforme con los artículos 125-1 y 125-3 del E.T., la demandante debía haber probado:

1. El reconocimiento de la Fundación casa del Tolima, como persona jurídica sin ánimo de lucro, debidamente sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial.
2. El cumplimiento de la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, por parte de la Fundación Casa del Tolima.
3. La forma del manejo de la donación, por parte de la Fundación Casa del Tolima.
4. La forma en que recibió el dinero, esto es, si cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero.
5. Acreditar la donación, mediante certificación de la entidad donataria, firmada por Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas anteriormente.

En consecuencia, no prospera el recurso de apelación de la demandante.

* 1. **Contribuciones y afiliaciones por $1926.000. Recurso de apelación de la demandante.**

El gasto fue rechazado por la DIAN, porque no cumplía los requisitos del artículo 107 del E.T. y así lo verificó el Tribunal a quo. En esta oportunidad, la Sala confirma la decisión del Tribunal, porque en el recurso, la demandante insiste en que tales gastos cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T., pero no lo demuestra, puesto que no aportó la prueba que permita inferir la incidencia del gasto en la actividad productora de renta de la empresa.

* 1. **Gastos de Propaganda y publicidad por $11.893.647. Recurso de apelación de las partes.**
* **Gastos por publicidad a Felix María González por $5.400.000.**

La Sala pone de presente que la DIAN rechazó el gasto por $5.400.000, porque, según dijo, correspondían a descuento en ventas. El Tribunal accedió a la pretensión de la demandante de reconocer esta glosa, porque, según dijo, la DIAN confundió la noción de descuentos en ventas, con el reconocimiento de un premio a un vendedor por las ventas realizadas. Además, porque la DIAN no probó que el demandante hubiera llevado, a título de costo de ventas, esa expensa, pues no cuestionó el renglón IR correspondiente a devoluciones, descuentos y rebajas, para demostrar que la demandante trató la expensa como descuento en ventas.

Por otra parte, el Tribunal consideró que tales premios constituían un estímulo económico que cumplía los requisitos del artículo 107 del E.T.

La DIAN, en el recurso de apelación, se atiene a lo que dijo en la contestación de la demanda, es decir, insiste en que la expensa tiene la naturaleza de un descuento en ventas. Para la Sala, el Tribunal a quo tiene razón en cuanto a que la DIAN no demostró que la expensa fuera un descuento en ventas, pues no cuestionó el renglón IR correspondiente a devoluciones, descuentos y rebajas, para demostrar que la demandante trató la expensa como descuento en ventas. Así mismo, le asiste razón al Tribunal en cuanto consideró que los “premios” por ventas tienen relación de causalidad con la productividad de la empresa, pues ello incentiva a los trabajadores a conseguir clientes para incrementar las ventas y, en la medida en que se incrementan las ventas, pro consecuencia se incrementan los ingresos de la empresa. Por lo tanto, no procede el recurso de apelación de la DIAN.

* **Pagos efectuados a José Rosendo González por $4.745.183.**

El Tribunal confirmó el rechazo de la deducción, porque las pruebas que aportó la demandante no daban cuenta de la persona que prestó el servicio. Que no obstante que el señor González había certificado que contrató a cierta manicurista y que le pagó cierta cantidad de dinero, ese documento no ofrecía certeza de que la expensa se hubiera hecho a la manicurista. En síntesis, que no obraba en el expediente el soporte externo de la expensa, sea la factura u otro documento equivalente.

La demandante, en el recurso de apelación insiste en que la DIAN no debió exigir la presentación de factura o documento equivalente a nombre del señor González, porque, según dijo, esa persona este señor simplemente se limitó a contratar a una persona domiciliada en el exterior para que le prestara el servicio de manicurista.

La Sala confirmará la decisión del Tribunal, porque el demandante nada dijo sobre las razones de la decisión del a quo, referidas a la prueba que se debió acreditar para demostrar que el prestador del servicio fue un residente en el exterior y no el señor González. Por lo mismo, tampoco aportó nuevas pruebas que permitan tener la certeza del hecho económico que se declaró como gasto deducible. No prospera el recurso de apelación de la demandante.

* **Pagos efectuados a Enrique Cedeño por $490.000 y pagos por concepto de administración del local 217 del Centro comercial Holguines Trade Center por $1.258.382.**

El Tribunal confirmó el rechazo de la deducción por el pago efectuado a Enrique Cedeño, porque las pruebas documentales aportadas no daban certeza del pago de la suma discutida, primero, porque no coinciden con la cuantía de la glosa y, segundo, porque no existe certeza de la destinación de los productos que, según dijo la demandante, fueron regalados con fines publicitarios.

También confirmó el rechazo de la deducción por el pago efectuado por concepto de administración de un local comercial, porque la prueba que obraba en el proceso no era suficiente para probar que efectivamente se trataba de gastos de publicidad deducibles, en la medida que esa prueba no daba cuenta de que se tratara de gastos de publicidad pues no se acreditaba la propiedad del local y, por ende, la obligación de la actora para efectuar ese pago.

El demandante adujo que el Tribunal no valoró adecuadamente las pruebas.

Pues bien, para analizar la primera glosa, el Tribunal revisó los documentos que figuran en los folios 158 a 161 del cuaderno principal. Valorados esos documentos por esta Sala, arriba a la misma conclusión a la que llegó el Tribunal, pues, evidentemente esos documentos corresponden a simples comprobantes internos de la entidad, que dan cuenta de ciertos valores escritos mecánicamente, que no coinciden con los de la glosa propuesta por la DIAN. Además, en los documentos también figuran ciertos valores escritos a mano alzada, cuya sumatoria arroja el monto glosado. Si bien el artículo 261 del C.P.C. precisa que los documentos alterados deben apreciarse de acuerdo con las reglas de la sana crítica, para la Sala, esas anotaciones no ofrecen la más mínima credibilidad como soporte del gasto, pues no hay forma de determinar de dónde salen esos valores y la relación que tienen con las cifras mecanografiadas.

Adicionalmente, si lo que la demandante pretendía probar es que incurrió en costos de publicidad al destinar mercancía sin valor comercial, debió probar, como lo dijo el a quo, el destino de esa mercancía a efectos de determinar si se cumplió el objetivo publicitario.

En cuanto a los gastos de administración, el Tribunal valoró la prueba que obra en el folio 1433 del expediente que corresponde a la nota contable X00262 del 18 de julio de 2002 en la que se lee: el nombre de la cuenta propaganda y publicidad por la suma de $1.258.382 a nombre de ADMON. TRADE CENTER por administración de julio de 2002. El Tribunal a quo tiene razón en cuanto a que esa prueba no es suficiente para probar que efectivamente se trataban de gastos de publicidad, que el local era de propiedad de la demandante y que un tercero hubiera recibido ese pago. En consecuencia, no prospera el recurso de apelación de la demandante.

1. **Sanción por inexactitud.**

La Sala levantará proporcionalmente la sanción de inexactitud en cuanto a las glosas que fueron revocadas y la confirmará en proporción a las que fueron confirmadas, porque, en este último caso, se probó que el demandante incluyó gastos que no eran deducibles y, por tanto, inexistentes[[13]](#footnote-13).

La Sala reitera que el artículo 647 del E.T. prevé que, en general, lo que se quiere sancionar es *la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos[[14]](#footnote-14), equivocados[[15]](#footnote-15), incompletos[[16]](#footnote-16) o desfigurados[[17]](#footnote-17)*, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como *costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo,* sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aun existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige ese Estatuto Tributario para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.[[18]](#footnote-18)

En este caso, el demandante no probó que haya incurrido en interpretación errónea del derecho, sino en interpretación errónea de los hechos[[19]](#footnote-19) y, por tanto, debe confirmarse la sanción.

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

**FALLA**

**PRIMERO: MODIFÍCASE** el numeral tercero dela sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca proferida el 20 de febrero de 2008, que quedará así:

***3****. Como consecuencia de la nulidad parcial de los actos acusados y a título de restablecimiento del derecho, DECLARASE que el impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2002 a cargo de la sociedad actora corresponde al que se determina en la siguiente Liquidación Oficial:*

En lo demás, **CONFIRMASE** la sentencia apelada

**SEGUNDO: RECONÓCESE** personería a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano como apoderada de la DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha**.**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección SALVO VOTO

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

1. Fls 6 a 53 [↑](#footnote-ref-1)
2. “Estatuto Tributario. ARTICULO 125-1. REQUISITOS DE LOS BENEFICIARIOS DE LAS DONACIONES. Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho a deducción, sea alguna de las entidades consagradas en el numeral segundo del artículo [125](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/estatuto_tributario_pr005.html#125), deberá reunir las siguientes condiciones:

   1. Haber sido reconocida como persona jurídica sin ánimo de lucro y estar sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial.

   2. Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación.

   3. Manejar, en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones.”   [↑](#footnote-ref-2)
3. “Estatuto Tributario. ARTICULO 125-3. REQUISITOS PARA RECONOCER LA DEDUCCIÓN. Para que proceda el reconocimiento de la deducción por concepto de donaciones, se requiere una certificación de la entidad donataria, firmada por Revisor Fiscal o Contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos anteriores.

   En ningún caso procederá la deducción por concepto de donaciones, cuando se donen acciones, cuotas partes o participaciones, títulos valores, derechos o acreencias, poseídos en entidades o sociedades. [↑](#footnote-ref-3)
4. Marco Antonio Velilla Moreno. Introducción al Derecho de los Negocios. Los nuevos dominios de la “administrativización del derecho comercial. Bibliotheca Millennio. Colección Derecho Económico y de los Negocios. El Navengante Editores. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez. Bogotá 2002. [↑](#footnote-ref-4)
5. Jacques-Henri Gaudin, citado por Marco Antonio Velilla en Op. Cit. 4 [↑](#footnote-ref-5)
6. **Reología.** **1.** m. *Fís.* Estudio de los principios físicos que regulan el movimiento de los fluidos. [↑](#footnote-ref-6)
7. “Todo esto nos conduce a afirmar que la asistencia técnica es independiente de la transmisión de conocimientos, patentables o no, y que dicha asistencia consiste, entonces, “en una enseñanza, en una iniciación que se refiere a conocimientos técnicos [27]. A pie de página se precisa que “En la práctica se entiende por asistencia técnica la formación general y la formación inicial que se hace del personal de una empresa. Aunque puede referirse también a la escogencia de equipos, materias primas, etc.” Op. Cit. 4 [↑](#footnote-ref-7)
8. Cláusula séptima del contrato referida a las obligaciones de la demandante para con la empresa extranjera. [↑](#footnote-ref-8)
9. **ARTICULO 5o. DOCUMENTOS EQUIVALENTES A LA FACTURA.** Además de los contemplados en otras disposiciones, constituyen documentos equivalentes a la factura los siguientes:

   (…)

   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.” [↑](#footnote-ref-9)
10. Entre otras, ver sentencias de 25 de septiembre de 1998, exp. 9018, C.P. Delio Gómez Leyva; de 13 de octubre de 2005, exp. 13631, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, exp. 14549, C.P. Ligia López Díaz; de 12 de diciembre de 2007, exp. 15856, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 24 de julio de 2008, exp. 16302, C.P. Ligia López Díaz y de 1 de octubre de 2009, exp *-*16286 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. [↑](#footnote-ref-10)
11. “E.T ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

    La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.” [↑](#footnote-ref-11)
12. Folio 1461 del cuaderno 7 de los antecedentes administrativos [↑](#footnote-ref-12)
13. El adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es *“Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.”* [↑](#footnote-ref-13)
14. “DRAE. Falso. **1.** adj. Engañoso, fingido, simulado, falto de ley, de realidad o de veracidad. **2.** adj. Incierto y contrario a la verdad. “ [↑](#footnote-ref-14)
15. “DRAE. Equivocación. . Cosa hecha con desacierto. [↑](#footnote-ref-15)
16. Lo contrario a completo que significa acabado o perfecto, entonces, lo incompleto hace alusión a lo inacabado, a lo imperfecto. [↑](#footnote-ref-16)
17. “DRAE. Desfigurar tr. Disfrazar y encubrir con apariencia diferente el propio semblante, la intención u otra cosa.4. **.** tr. Alterar las verdaderas circunstancias de algo. [↑](#footnote-ref-17)
18. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Diez (10) de marzo de dos mil once (2011).

    Radicación:250002327000200600841;2500023270002006008301;2500023270002006012311;250002327000200700186-01; N° Interno: 17492, 17366, 17549, 17703 (ACUMULADOS) Demandante: HOCOL S.A. Demandado: U.A.E. DIAN. [↑](#footnote-ref-18)
19. “Para la Sala, cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a *“la interpretación del derecho propiamente dicha”* a que hace alusión la cita referida. El artículo 647 del E.T. no se refiere a la interpretación de los hechos. Por eso, no es posible exonerar de la sanción por inexactitud cuandoel menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de hecho. CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Diez (10) de marzo de dos mil once (2011).

    Radicación:250002327000200600841;2500023270002006008301;2500023270002006012311;250002327000200700186-01; N° Interno: 17492, 17366, 17549, 17703 (ACUMULADOS) Demandante: HOCOL S.A. Demandado: U.A.E. DIAN [↑](#footnote-ref-19)