



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., diecisiete (17) de marzo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 17001-23-33-000-2016-00448-01 (25357)
Demandante: TECNOLOGÍA EN CUBRIMIENTO S. A. TOPTEC S. A.
Demandado: UAE - DIAN
Temas: Renta año gravable 2013. Deducciones. Servicio de contabilidad. Obsequios a miembros de junta directiva. Necesidad del gasto. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de 29 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que resolvió lo siguiente¹:

“DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 1024201500009 de seis (6) de julio de 2015 y de la Resolución nro. 102362016000001 de veintinueve (29) de febrero de 2016, únicamente en cuanto fue desconocida la deducción de costos relacionados con los pagos efectuados por TOPTEC S. A. a CONTABILITA SAS durante el año gravable 2013.

En consecuencia, se declara en firme la declaración privada presentada por TOPTEC S. A. por el año gravable 2013 en relación con ese rubro.

ORDENÁSE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN, calcular nuevamente la sanción por inexactitud impuesta a TOPTEC S. A., para lo cual deberá tener en cuenta los siguientes parámetros: (i) únicamente tomará como base para liquidar la sanción el monto cancelado por TOPTEC S. A. a título de regalos a los miembros de la junta directiva, pues fue el único costo que una vez efectuado el juicio de legalidad, resultaba susceptible de rechazo; (ii) excluirá de dicha base, el monto pagado por la empresa demandante a CONTABILITA SAS por los servicios contables; (iii) aplicará una tarifa del 100% y no del 160%, atendiendo el principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

NIÉGANSE las demás pretensiones de la parte actora.

SIN COSTAS y agencias en derecho.

ANTECEDENTES

TECNOLOGÍA EN CUBRIMIENTO S. A. TOPTEC S. A., en adelante TOPTEC S. A., se dedica a la producción y comercialización de materiales y bienes para la construcción, así como a la actividad de construcción.

¹ Índice Samai 2, expediente digital, pág. Digital 323 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.



El 9 de abril 2014, TOPTEC S. A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año 2013, en la que determinó un saldo a favor de \$301.681.000².

Previa expedición del requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 10241201500000 de 6 de julio de 2015, para modificar el referido denuncia rentístico, en el sentido de rechazar gastos por: (i) honorarios a miembros de la junta directiva (\$56.363.000); (ii) servicios contables (\$117.040.000); (iii) obsequios a miembros de la junta directiva (\$2.698.000) y, consecuentemente, reducir el saldo a favor a \$187.216.000 e imponer sanción por inexactitud de \$70.440.000³.

Tras la interposición del recurso de reconsideración, la liquidación oficial de revisión fue modificada por Resolución 102362016000001 de 29 de febrero de 2016, en el sentido de aceptar los gastos por honorarios a miembros de la junta directiva (\$56.363.000). En lo demás, se mantuvo la liquidación oficial de revisión. Se fijó el saldo favor a \$223.853.000 y la sanción por inexactitud en \$57.894.000⁴.

DEMANDA

TECNOLOGÍA EN CUBRIMIENTO S. A. TOPTEC S. A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁵:

“[...]”

- 5.1 *Se DECLARE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 1024201500009 del 6 julio de 2015 y de la Resolución nro. 102362016000001 del 29 de febrero de 2016 – a través de la cual se confirmó parcialmente la anterior – proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales.*
- 5.2 *En consecuencia, SE DECLARE la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2013, presentada por la sociedad TECNOLOGÍA EN CUBRIMIENTO S. A.*
- 5.3 *Se condene en costas y agencias en derecho a la entidad pública demandada”.*

El demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 95, 228 y 333 de la Constitución Política.
- Artículos 107, 617, 647, 683 y 742 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículos 137 y 138 del CPACA.
- Artículos 2 y 3 del Decreto 1510 de 1998.

El concepto de la violación se sintetiza así⁶:

No procede el desconocimiento de gastos por \$117.040.000. TOPTEC S. A. realizó pagos a CONTABILITA SAS por \$117.040.000, por concepto del servicio de contabilidad prestado, monto que fue llevado como deducción a la declaración del impuesto sobre la renta del periodo fiscalizado.

² Índice Samai 2, expediente digital, pág. digital 5 del archivo ED - CUADERNO PRUEBAS 1-2-1700 1233300020160044800 AMV CUADERNO 2a PRUEBAS DIAN PARTE 1.pdf(.pdf) Nro Actua 2.

³ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 134 a 169 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.

⁴ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 172 a 192 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.

⁵ Índice Samai 2, expediente digital, pág. digital 28 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.

⁶ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 12 a 28 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.



No obstante, la DIAN rechazó la erogación tras considerar que no cumplía el requisito de necesidad, debido a que este servicio también fue prestado por ADYLOG S. A., según oferta mercantil. La DIAN también aduce una supuesta vinculación económica entre estas dos sociedades – que no es cierta en los términos de los artículos 260 y 261 del ET –, pero omite indicar el fundamento normativo del cual se deriva que la vinculación económica tiene como consecuencia el desconocimiento del gasto.

Sin embargo, independientemente de la oferta presentada por ADYLOG S. A., es lo cierto que esta sociedad no prestó el servicio de contabilidad de la actora. En primer lugar, porque la oferta de estos servicios no fue aceptada, y, en segundo, porque dicha sociedad no estaba habilitada por la Junta Central de Contadores para prestar el servicio, en los términos de la Ley 43 de 1990.

Si bien, ADYLOG S. A. prestó a TOPTEC S. A. los servicios de administración de la empresa, portería, proceso logístico de exportación, proceso logístico nacional, administración de almacén, asesoría del proyecto de vivienda, auditoría, entre otros, estos no comprenden el servicio de contabilidad, como puede corroborarse en las respectivas facturas, el cual, en ejercicio del principio de libertad de empresa, que pretende ser desconocido por la DIAN, fue contratado con CONTABILITA SAS.

Por todo lo anterior, no solo se contraviene el artículo 742 del ET, que exige que las decisiones de la Administración deban fundarse en los hechos probados, sino, que, también, se configura la falsa motivación de los actos demandados.

Proceden los gastos por concepto de regalos a miembros de la junta directiva por valor de \$2.698.000. Es una práctica comercial común que las empresas otorguen presentes y regalos a los empleados y miembros de la junta directiva como expresión de gratitud por la labor desarrollada y como estímulo para mejorar el desempeño laboral, con lo cual, se cumple el requisito de la necesidad. Además, este gasto, es proporcional, porque, comparado con los honorarios percibidos por los miembros de la junta directiva, que fue superior a los \$60.000.000 al año, la suma solicitada como deducción resulta “*exigua*”.

No procede la sanción por inexactitud. La conducta sancionable en el artículo 647 del ET es la inclusión en la declaración privada de deducciones inexistentes y, en general, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, que tengan como consecuencia un menor impuesto. En ese entendido, es improcedente la sanción impuesta, toda vez que la erogación desconocida es existente, hecho que no es puesto en duda por la DIAN, pues su rechazo se debió al incumplimiento del requisito de necesidad, que, de suyo, no comporta la inexistencia del gasto.

Sin perjuicio de lo anterior, que es suficiente para levantar la sanción impuesta, como causal exonerativa de la misma, se configura la diferencia de criterios frente al derecho aplicable, dado que el motivo de rechazo recae en si las deducciones desconocidas son o no necesarias en la actividad productora de renta, lo que comparta un evidente asunto de disparidad de criterios en la interpretación y alcance del artículo 107 del ET.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁷:

⁷ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 210 a 228 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.



Debe mantenerse el desconocimiento de gastos por servicios de contabilidad por \$117.040.000. Es procedente el rechazo de la deducción, dado que incumple el requisito de necesidad del gasto establecido en el artículo 107 del ET, ya que la oferta presentada por ADYLOG S. A. y aceptada por la actora, cubría el servicio de asistencia contable y financiera, como puede corroborarse en el punto 3.1.1.4., de la mencionada oferta mercantil. Debido a ello, no era necesario el servicio de contabilidad contratado con CONTABILITA SAS.

El hecho de que ADYLOG S. A. supuestamente no estuviera habilitada para prestar dicho servicio, no es óbice para que lo haya prestado en el periodo fiscalizado, como en efecto lo hizo. Con todo, se advierte que la solicitud de autorización a la Junta Central de Contadores (y el posterior rechazo de esa junta) sucedió en el año 2014, que no corresponde al periodo fiscalizado.

Es de anotar que en las facturas aparece la prestación del servicio de auditoría, propia de las ciencias contables, por parte de ADYLOG S. A., lo que es demostrativo de que el servicio de contabilidad sí fue prestado por esa empresa y que torna innecesario el servicio realizado por CONTABILITA SAS. Por el contrario, se advierte una maniobra elusiva por parte de la actora, consistente en recuperar el gasto por servicios de contabilidad prestados por ADYLOG S. A. a través de una nueva deducción.

Es procedente el rechazo de gastos por regalos a miembros de la junta directiva (\$2.698.000). Este gasto es igualmente improcedente porque no cumple los requisitos de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta. Es así porque, esta suma se pagó específicamente por asistir a las reuniones de la junta directiva, siendo que por el cumplimiento de ese deber se reciben honorarios que ascendieron a \$60.988.800. Además, no se demostró de qué forma el gasto impactaba en la actividad productora de renta de la actora. Todo lo contrario, si no se hubiera pagado, en nada se vería afectada la generación de ingresos.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud. Es procedente la sanción por inexactitud dado que, según lo planteado en los puntos anteriores, las deducciones declaradas fueron inexistentes o representaron datos equivocados, hechos sancionados por el artículo 647 del ET. No existe diferencia de criterios ya que las normas que rigen deducciones son suficientemente claras y no se prestan para interpretaciones diversas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos acusados, con base en el siguiente análisis⁸:

Procede la deducción de gastos por servicios de contabilidad (\$117.040.000). Aunque en uno de sus puntos, la oferta mercantil presentada por ADYLOG S. A. hacía alusión al servicio de asistencia contable y financiera, ello no comporta que estos servicios se hubieran prestado efectivamente, pues de este hecho no hay prueba en el expediente.

Entonces, la glosa de la DIAN carece de sustento probatorio. Por el contrario, existen elementos de convicción que prueban que la contabilidad de la actora fue llevada por CONTABILITA SAS, como: (i) la oferta mercantil presentada por esta sociedad y aceptada por la demandante; (ii) el hecho de que CONTABILITA SAS estuviera

⁸ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 289 a 352 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.



autorizada por la Junta Central de Contadores y ADYLOG S. A. no; (ii) las facturas de venta expedidas por CONTABILITA SAS por concepto de prestación del servicio de contabilidad; (iv) el hecho de que las facturas expedidas por ADYLOG S. A. sean por servicios distintos a la contabilidad y (v) el testimonio del contador Federico Rojas Pérez, quien laboró en ADYLOG S. A. y CONTABILITA SAS, en el que se manifiesta que en el año 2013 el servicio de contabilidad de la demandante fue prestado únicamente por la última sociedad. En consecuencia, procede la deducción.

Procede el rechazo de gastos por regalos a miembros de la junta directiva (\$2.698.000). Más allá de que los regalos a miembros de la junta directiva puedan ser una práctica comercial común, no está demostrado que dicha erogación sea forzosa dentro de la actividad productora de renta y, menos, que haya repercutido o tenido injerencia en dicha actividad. No se cumplen los requisitos de relación de causalidad y necesidad.

Procede la sanción por inexactitud. La declaración de gastos por regalos a miembros de la junta directiva comportó la inclusión de datos o factores equivocados, puesto que tales erogaciones no se adecúan a las previsiones del artículo 107 del ET. Por tanto, no se configura la diferencia de criterios, de ahí que deba mantenerse la sanción por inexactitud.

No se condena en costas porque no existe prueba de su causación.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia de primera instancia, en los siguientes términos⁹:

No procede el rechazo de gastos por regalos a miembros de la junta directiva (\$2.698.000). Insistió en que este gasto obedece a una práctica comercial común que, por su efecto estimulante, redundaría en el aumento del desempeño laboral de los miembros de la junta. Además, dicha expensa cumple el requisito de proporcionalidad, como se expuso en la demanda.

Los obsequios a la junta directiva son una expensa deducible necesaria, al punto que la deducción por regalos se incluyó en el artículo 63 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó 107-1 del ET, estableciendo, asimismo, la forma en que debía verificarse el criterio de la proporcionalidad. Entonces, debe concluirse que, antes de dicha ley, los regalos y obsequios ya estaban autorizados como expensa deducible, solo que se estableció la limitante de que no podía ser superior al 1% de los ingresos fiscales netos efectivamente realizados.

Improcedencia de la sanción por inexactitud. Insistió en que no se configura el supuesto de hecho sancionado en la ley y en que existe diferencia de criterios, como causal exonerativa de la sanción, para lo cual reiteró los argumentos de la demanda.

La DIAN apeló la decisión de primer grado de la siguiente manera¹⁰:

⁹ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 329 a 332 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.

¹⁰ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 339 a 345 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.



Procede el rechazo de gastos por servicios de contabilidad (\$117.040.000). El Tribunal no valoró que la oferta mercantil presentada por ADYLOG S. A. estaba vigente por el año 2013 y comprendía los servicios de asistencia contable y financiera.

Esta oferta fue aceptada por la actora, en consecuencia, ADYLOG S. A. quedó obligada a prestar dichos servicios, en los términos de los artículos 845 y 846 del Código de Comercio. Por tanto, no era necesario pagar a CONTABILITA SAS sumas adicionales por el servicio de contabilidad, que estaba incluido en la oferta mercantil de ADYLOG S. A. y que debía cumplirse, aun en el evento de que esta no estuviera autorizada por la Junta Central de Contadores, pues, en tal caso, podía subcontratar a personal habilitado.

No existe otrosí o documento adicional que pruebe que los servicios de contabilidad fueron excluidos de la oferta mercantil de ADYLOG S.A, de manera que el Tribunal desconoció la fuerza vinculante de la oferta mercantil, que es irrevocable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** pidió revocar el fallo apelado en lo desfavorable, para lo cual reiteró los argumentos de la apelación. Además, se opuso a la apelación de la DIAN, bajo el argumento de que el Tribunal sí valoró la oferta mercantil de ADYLOG S. A., pero descartó que se esta sociedad haya prestado el servicio de contabilidad a la actora¹¹.

La **demandada** pidió revocar el fallo en lo concerniente a la improcedencia del rechazo de gastos por servicios de contabilidad, para lo cual insistió en lo expuesto en etapas procesales anteriores. De este modo, pidió negar las pretensiones de la demanda¹².

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide si por el año gravable 2013, son deducibles para la actora los gastos por servicios de contabilidad (\$117.040.000) y por obsequios a miembros de la junta directiva (\$2.698.000). De ser el caso, se pronunciará sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

La Sala modifica la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

El artículo 107 del ET señala que son deducibles las expensas realizadas durante el periodo gravable en el desarrollo de la 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”.

Asimismo, la norma dispone que el requisito de **necesidad** debe determinarse con criterio comercial, lo que significa que se debe analizar si se corresponde con una expensa de “*las normalmente acostumbradas en cada actividad*”. Es decir, según lo puso de presente la Sala en la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020¹³, debe apreciarse “*si la expensa resulta requerida o provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado*”, porque, el estar

¹¹ Índice 17 Samai.

¹² Índice 16 Samai.

¹³ 2020CE-SUJ-4-005, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



“constreñido al gasto por una razón legal o contractual” no es criterio suficiente para “determinar si se supera o no el requisito de necesidad con criterio comercial”, dado que, como se anticipó en la sentencia del 22 de febrero de 2018¹⁴, es “ineludible para quien bien gestiona sus negocios adelantar las acciones que, de manera real o potencial, coadyuven a la producción o aumento de las ganancias gravadas; o impidan el deterioro de la fuente productiva, ya sea preservándola, adaptándola a una situación de mercado u optimizándola”. Bajos las anteriores consideraciones, en la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020, la Sala precisó que:

“[...] son necesarias las expensas que razonablemente devenga un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. Así, la necesidad vista con criterio comercial, esto es, en una situación de mercado, no está condicionada por la inevitabilidad o indispensabilidad, el carácter forzoso por causas legales o contractuales, la obtención de utilidades y el cariz habitual o novedoso que presente la expensa en el mercado. La razonabilidad comercial de la expensa puede estar motivada, en cada caso concreto, por distintas razones, como podría[n] ser, entre otras, la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad productora de renta, o el modelo de gestión de negocios propio del tipo de actividad generadora de renta que realiza el contribuyente”.

En lo que respecta a la relación de causalidad, en el fallo de unificación igualmente se precisó que esta se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos, de ahí que se hable del nexo causa-efecto que debe existir entre la erogación y la actividad generadora de renta para el contribuyente, “no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad”. Por ello, aunque la injerencia del gasto en la actividad empresarial del contribuyente puede probarse con el ingreso correlativo obtenido, esa no es la única prueba pertinente sobre la procedencia de la deducción, pues se podrá “acreditar que si no se incurre en la erogación no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora”¹⁵.

Hechas estas precisiones, pasa la Sala a decidir el caso sometido a su consideración:

No procede el rechazo de gastos por servicios de contabilidad. El gasto es necesario.

La DIAN rechazó la deducción de gastos por servicios de contabilidad (\$117.040.000), por incumplir el requisito de la necesidad, pues, en su criterio, este servicio fue prestado por ADYLOG S. A., de modo que era innecesario contratar a CONTABILITA SAS para que prestara el mismo servicio.

Por su parte, la demandante sostiene que, a pesar de que la oferta mercantil presentada por ADYLOG S. A. comprendía en uno de sus puntos la prestación de servicios de contabilidad, en todo caso, estos no se prestaron, entre otras razones, porque dicha sociedad no estaba habilitada por la Junta Central de Contadores para prestar el servicio y porque el servicio de contabilidad había sido contratado con CONTABILITA SAS.

¹⁴ Exp. 20478, CP: Julio Roberto Piza.

¹⁵ Ibidem.



En relación con lo anterior, la Sala halla probado que:

El 4 de enero de 2011, CONTABILITA SAS presentó a la demandante oferta mercantil en los siguientes términos¹⁶:

3.1. LOS SERVICIOS: EL OFERENTE ofrece prestar a LA DESTINATARIA, si esta acepta la oferta, los servicios relacionados con la ciencia contable que incluyen servicios de contabilidad, manejo y registro de la información financiera, elaboración y certificación de estados financieros.

(...)

3.3. FECHA DE INICIACIÓN: de ser aceptada la oferta, la prestación de los servicios se iniciará el 5 de enero de 2011.

(...)

4. CONDICIONES FINANCIERAS DE LA OFERTA

4.1. CONDICIONES DE LOS SERVICIOS: los servicios que se acepten por LA DESTINATARIA tendrán un valor que será determinado en cada caso específico por documento que, firmado por LA OFERENTE y por LA DESTINATARIA, hará parte integrante de esta oferta y su aceptación.

4.2. FACTURACIÓN Y PAGOS: LA OFERENTE facturará mensualmente y con sujeción a las disposiciones fiscales vigentes los servicios suministrados en el indicado periodo (...).

La oferta mercantil fue aceptada por la demandante el 5 de enero de 2011 “en los términos y condiciones de la misma”¹⁷ y, prorrogada por los años 2012 y 2013 (periodo fiscalizado) mediante los otrosíes 2 y 3¹⁸.

En ejecución de esta oferta, por el año gravable 2013, se expidieron mensualmente (enero a diciembre) las facturas 00103, 00107, 00111, 00115, 00119, 00123, 00127, 00131, 00137, 0014600153 y 00157, todas por concepto de “servicios de contabilidad”, por un total de \$117.040.000¹⁹.

Igualmente se advierte que, el 14 de febrero de 2013, ADYLOG S. A. presentó oferta mercantil a la actora, así:

3. CONDICIONES ESPECIALES PARA LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE ADMINISTRACIÓN Y LOGÍSTICA OBJETO DE LA OFERTA:

3.1. LOS SERVICIOS: EL OFERENTE ofrece prestar a LA DESTINATARIA, si esta acepta la oferta, entre otros, los siguientes servicios:

3.1.1. Servicios de administración y logística tales como los que a continuación se enlistan sin que se entienda que la oferta se limita a los servicios enumerados por lo que

¹⁶ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 4 a 54 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.

¹⁷ Índice Samai 2, expediente digital, pág. digital 55 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.

¹⁸ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 58 y 59 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.

¹⁹ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 61 y 72 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.



la oferta que se formula se extiende a la prestación de cualquier servicio que, de acuerdo con el objeto social de la sociedad oferente, pueda ser prestado a quien lo solicite:

3.1.1.1. Servicios de administración (ejecución de actividades administrativas) y de dirección de la sociedad.

3.1.1.2. Servicios de selección y administración de personal requerido por LA DESTINATARIA para el desarrollo de las actividades industriales y comerciales, personal que, en este caso, laborará directamente bajo órdenes de LA DESTINATARIA y como trabajador o empleado de esta. El personal será seleccionado por LA OFERENTE atendiendo a instrucciones impartidas por LA DESTINATARIA y sus políticas de selección. Servicios de selección, contratación, vinculación, capacitación, evaluación, desarrollo de personal, administración de los programas de salud ocupacional, bienestar social y nómina, administración de entidades externas que apoyan la gestión de talento humano (ARP, EPS, AFP, Regional del Trabajo, SENA, Cajas de Compensación Familiar, etc.), administración de seguros, administración de contratos civiles y comerciales, contratos de mantenimiento locativo menor, de predios y vías de acceso.

3.1.1.3. Servicios de planeación de las compras, implementación de estrategias adecuadas de acuerdo al grupo de materiales y la negociación con el proveedor para tener el material, cuando así se requiera. Selección, evaluación y desarrollo de proveedores. Aplicación de las mejores prácticas logísticas tanto para el proceso de importaciones como exportaciones. Evaluación de figuras aduaneras (UAP, ALTEX, DDI) y sistemas especiales de Plan Vallejo que [se] apliquen a la operación de la compañía. Definición de estrategias de movilización y transporte en almacén. Procesos definidos, tales como manejo en consignación, inventarios cíclicos, custodia del inventario, stock mínimo e informes de reorden. Administración del proceso de logística de salida, que incluye negociación con transportadores, alistamiento de productos, control de inventarios de producto terminado y distribución de los pedidos.

3.1.1.4. Servicios de registro de recaudo de cartera, pagos a terceros, manejo de excedentes de tesorería, consecución de créditos de tesorería de corto y largo plazo, teneduría de libros y registro de operaciones que incidan en el estado contable de la empresa, preparación de estados financieros intermedios, de fin de ejercicio, de prueba, administrativos y de gestión, contabilidad de costos, elaboración de presupuestos y evaluación de proyectos de inversión, preparación de toda la información para enviar a estamentos estatales, preparación y presentación de todas las declaraciones tributarias y declaraciones de cambio y control de los eventos de compensación y diseño e implementación de estrategias tributarias. (Subraya la Sala)

3.1.1.5. Servicios de soporte y asistencia en tecnología de la información y en sistemas de información, operatividad en redes y telecomunicaciones, gestión de seguridad de tecnología de la información y sistemas de información, adquisición y adecuación de tecnología de la información y sistemas de información. Desarrollo asesoría de proyectos de tecnología de la información y en sistemas de la información. Desarrollo y asesoría de proyectos: relacionados con la implementación de tecnología sistemas de información y mejoramiento de procesos.²⁰

En el punto 4.1. de la oferta de ADYLOG S.A también se estipuló que *“los servicios que se acepten por LA DESTINATARIA tendrán un valor determinado en cada caso específico por documento que, firmado por la OFERENTE y por LA DESTINATARIA hará parte integrante de esta oferta y de su aceptación”*. Y en el punto 4.3, se indicó

²⁰ Índice Samai 2, expediente digital, pág. digital 142 del archivo ED - CUADERNO PRUEBAS 1-2-1700 1233300020160044800 AMV CUADERNO 2a PRUEBAS DIAN PARTE 1.pdf(.pdf) Nro Actua 2.



que la “LA OFERENTE facturará mensualmente y con sujeción a las disposiciones fiscales vigentes los servicios suministrados en el indicado periodo”²¹.

La oferta mercantil fue aceptada por la demandante el 7 de marzo de 2013 “en los términos y condiciones de la misma”²² y, en cumplimiento de esta, por el año 2013 se expidieron las facturas de venta por prestación de servicios 2405, 2228, 2268, 2283, 2320, 2331, 2346, 2374, 2454, 2461, 2485, 2528, 2564, 2326, 2343, 2372, 2401, 2425, 2451, 2475, 2503, 2550, 2207, 2260, 2241, 2295, 2362, 2388, 2396, 2416, 2452, 2469, 2510, 2547, 2210, 2245, 2229, 2364, 2265, 2305, 2338, 2267, 2380, 2421, 2453, 2482, 2484, 2495, 2497, 2527, 2542, 2555, 2558 y 2516, por concepto de: “logísticos y sellos de seguridad”, “administración de portería”, “proceso logístico nacional”, “proceso logístico de exportación”, “administración de almacén M.P.”, auditoría, “asesoría proyecto de vivienda”, “reintegro de costos y gastos”, “almuerzos”, “inventarios”, “aviso La Patria”, “escarapela”, “factura Mercaldas”, “restaurante”, “torneo de bolos”, “asesoría cambiaria”²³.

El 13 de julio de 2017, la Junta Central de Contadores certificó que ADYLOG S. A. no está inscrita como entidad prestadora de servicios de contabilidad ante dicha unidad, por lo cual, “en concordancia con lo establecido en los artículos 1, 2 y 4 de la Ley 43 de 1990, así como el Decreto 1510 de 1990 (...) no está facultada para prestar servicios de la ciencia contable”²⁴. De modo que para el año 2013 dicha sociedad no estaba habilitada por la Junta Central de Contadores para prestar el servicio de contabilidad, en los términos de la mencionada ley.

Quedó igualmente establecido en la audiencia de pruebas, a través del testimonio del señor Federico Rojas Pérez, quien laboró para ADYLOG S.A durante los años 2007 a 2010 y para CONTABILITA SAS, desde el 2011, que, debido a que ADYLOG S. A. no estaba facultada por la Junta Central de Contadores para prestar servicios de contabilidad, después del año 2010 dejó de prestarle esos servicios a la actora, por lo que, a partir del año 2011 dicha labor fue asumida por CONTABILITA SAS, lo que se corrobora con la oferta mercantil de dicha empresa de 4 de enero de 2011, aceptada por la demandante.

El anterior recuento fáctico da cuenta de que: (i) la oferta mercantil de CONTABILITA SAS fue presentada a la actora y aceptada por esta antes de que ADYLOG S. A. presentara su respectiva oferta; (ii) mientras la oferta presentada por CONTABILITA SAS es exclusivamente para la prestación del servicio de contabilidad, la presentada por ADYLOG S. A. comprende una gama amplia y diversa de servicios; (iii) por el año 2013, los servicios facturados por CONTABILITA SAS correspondieron a los servicios de contabilidad, mientras que los facturados por ADYLOG S. A. no comprenden el servicio de contabilidad; (iv) aunque ADYLOG ofreció prestar servicios de contabilidad no los prestó porque desde 2011 los prestaba CONTABILITA y, además, como se anticipó, no podía hacerlo porque no estaba facultada para ello, en los términos de la Ley 43 de 1990, ya que no estaba inscrita en la Junta Central de Contadores; [WU1] (v) las facturas expedidas por ADYLOG S. A. no detallan que se haya prestado el servicio

²¹ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitale 146 y 147 del archivo ED - CUADERNO PRUEBAS 1-2-1700 1233300020160044800 AMV CUADERNO 2a PRUEBAS DIAN PARTE 1.pdf(.pdf) Nro Actua 2.

²² Índice Samai 2, expediente digital, pág. digital 155 del archivo ED - CUADERNO PRUEBAS 1-2-1700 1233300020160044800 AMV CUADERNO 2a PRUEBAS DIAN PARTE 1.pdf(.pdf) Nro Actua 2.

²³ Índice Samai 2, expediente digital, págs. digitales 73 a 127 del archivo ED - CUADERNO PRINCIPAL-1-1700 1233300020160044800.

²⁴ Índice Samai 2, expediente digital, pág. digital 2 del archivo ED - CUADERNO PRUEBAS OFI-4-17 001233300020160044800 AMV CUADERNO PRUEBA DE OFICIO.pdf(.pdf) Nro Actua 2.



de contabilidad, pues, contrario al entendimiento de la DIAN, el servicio de “auditoría” facturado no permite llegar a esa conclusión, dado que es un concepto que difiere de la contabilidad. En efecto, según la primera de las varias acepciones de auditoría, esta corresponde a la “revisión sistemática de una actividad o de una situación para evaluar el cumplimiento de las reglas o criterios objetivos a que aquellas deben someterse”²⁵, es decir, puede recaer sobre diversas actividades y procesos. En cambio, la auditoría contable se define como la “revisión y verificación de las cuentas”²⁶, concepto que no está expresamente en las facturas, pues solo dicen auditoría. Así, no es concluyente que el servicio de auditoría prestado a la actora por ADYLOG corresponda al servicio de contabilidad.

Siendo que, no está en duda que el servicio de contabilidad es una expensa necesaria para la actora, porque la discusión se circunscribe a si el servicio de contabilidad, prestado por CONTABILITA, también le fue prestado por ADYLOG, la Sala declara no próspero el cargo de apelación, pues está demostrado que el servicio de contabilidad solo fue prestado por CONTABILITA y no existen pruebas de lo contrario.

Procede el rechazo de la deducción de gastos por obsequios a miembros de la junta directiva

La DIAN rechazó la deducción de gastos por obsequios a miembros de la junta directiva (\$2.698.000), tras estimar que estas erogaciones incumplían los requisitos de causalidad y necesidad previstos en el artículo 107 del ET. Así lo fijó, luego de establecer que la suma se pagó específicamente por asistir a las reuniones de la junta directiva, siendo que por el cumplimiento de ese deber reciben honorarios y porque no se demostró de qué forma el gasto contribuía en la actividad productora de renta de la actora.

Por su parte, la demandante señaló que este tipo de erogaciones son necesarias en la actividad productora de renta porque crean un estímulo en los miembros de su junta directiva que repercute en el mejor desempeño laboral.

Ahora bien, esta Sección tiene la postura de que, para la procedencia de la deducción por gastos por “obsequios” y “regalos” a empleados, es necesario que se acredite la injerencia de estas expensas en la actividad productora de renta, pues no es suficiente con que se alegue el posible efecto estimulador que ese tipo de atenciones tiene en los trabajadores²⁷. Aunque en este caso no se trata de obsequios a empleados porque los miembros de la junta directiva no tienen esa connotación, el criterio expuesto en esas oportunidades resulta aplicable al caso, dado que, de lo que se trata, es de probar la injerencia de la expensa en la actividad productora de renta y no de a quién se entrega el obsequio fuente del gasto.

Se advierte que, en este caso, para justificar el cumplimiento del requisito de necesidad, la demandante simplemente invoca el efecto estimulador que los obsequios tiene sobre los miembros de su junta directiva, pero no allega prueba que demuestre la injerencia que la expensa tiene en la actividad productora de renta. Además, no justificó el cumplimiento del requisito de la causalidad, puesto que solo se enfocó el alegar que la expensa era necesaria, olvidando establecer la relación de

²⁵ dle.rae.es

²⁶ Ibidem

²⁷ Sentencias del 27 de agosto de 2020, exp. 23326, C.P. (E): julio Roberto Piza Rodríguez y del 26 de noviembre de 2020, exp. 23559, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



causalidad de la erogación con la actividad generadora de renta. Por consiguiente, no prospera el cargo de apelación de la demandante.

Procede la sanción por inexactitud. En los actos demandados, la DIAN impuso una sanción por inexactitud de \$70.440.000, equivalente al 160% del mayor impuesto determinado. El Tribunal ordenó a la DIAN reliquidar la sanción teniendo en cuenta la glosa que mantuvo, atinente al rechazo de la deducción de gastos por obsequios a miembros de la junta directiva, al igual que el principio de favorabilidad. Como se mantiene lo decidido por el Tribunal, corresponde a la Sala pronunciarse sobre la procedencia de la sanción por inexactitud en relación con esta única glosa.

Según el artículo 647 del ET, vigente para la época de los hechos, constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, entre otros hechos, la inclusión de deducciones inexistentes *“y, en general, la utilización (...) de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable”*, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Igualmente, la norma dispone que *“no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte (...) se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”*.

En criterio de la demandante, es improcedente la sanción impuesta, toda vez que la erogación desconocida (gastos por obsequios a miembros de junta directiva) es existente, hecho que no es puesto en duda por la DIAN, pues su rechazo se debió al incumplimiento del requisito de necesidad, que, de suyo, no comporta la inexistencia del gasto.

Adujo también que, sin perjuicio de lo anterior, se configura la diferencia de criterios frente al derecho aplicable, dado que el motivo de rechazo recae en si las deducciones desconocidas son o no necesarias en la actividad productora de renta, lo que comparta un evidente asunto de disparidad de criterios en la interpretación y alcance del artículo 107 del ET.

Como se precisó, el rechazo de la deducción por gastos por obsequios a miembros de la junta directiva no se restringió al incumplimiento del requisito de la necesidad, sino también al de la causalidad, frente al cual nada dijo la demandante. No basta con que se alegue el efecto estimulador que los regalos u obsequios tienen en los miembros de la junta directiva, para que se configure una posible diferencia de criterios como causal exonerativa de la sanción por inexactitud, como tampoco el hecho de que la erogación sea cierta para que se proceda la exclusión de la sanción, dado la norma sanciona la inclusión de datos equivocados e incompletos. Así pues, procede la sanción por inexactitud.

En resumen, se mantiene la procedencia de la deducción de gastos por servicios de contabilidad (\$117.040.000), ordenada por el Tribunal, al igual que el rechazo de la deducción de gastos por obsequios a miembros de la junta directiva (\$2.698.000) y la sanción por inexactitud correspondiente, liquidada a la tarifa del 100%, según el principio de favorabilidad.



Dado que ninguno de los cargos de apelación formulados por las partes prosperó, se confirma la nulidad parcial de los actos demandados ordenada por el Tribunal. No obstante, en virtud del artículo 187 del CPACA y en observancia de la técnica jurídica, la Sala estima necesario ajustar la parte resolutive del fallo apelado para reflejar adecuadamente la decisión adoptada.

De este modo, y comoquiera que la nulidad de los actos demandados es parcial, así lo declara la Sala sin necesidad de hacer referencia a glosa alguna. Además, se elimina la orden de declarar la firmeza de la declaración privada respecto de los renglones que no sufren modificación.

Asimismo, se modifica el restablecimiento de derecho para practicar directamente la liquidación del impuesto a cargo del demandante, incluida la sanción por inexactitud con aplicación del principio de favorabilidad. Esta orden queda en un numeral distinto del que declara la nulidad parcial.

La liquidación del impuesto y la sanción a cargo de la demandante es la siguiente:

R.	Concepto	Liquidación privada	Res. Recurso Reconsideración	Liquidación CE
30	Total gastos de nómina	5.888.302.000	5.888.302.000	5.888.302.000
31	Aportes al sistema de seguridad social	1.067.946.000	1.067.946.000	1.067.946.000
32	Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	260.428.000	260.428.000	260.428.000
33	Efectivo, bancos, ctas bancos, invers. Inmob., ctas cobrar	1.631.610.000	1.631.610.000	1.631.610.000
34	Acciones y aportes (soc. anónimas, limitadas, asimiladas)	18.056.839.000	18.056.839.000	18.056.839.000
35	Cuentas por cobrar clientes	47.719.153.000	47.719.153.000	47.719.153.000
36	Inventarios	8.369.239.000	8.369.239.000	8.369.239.000
37	Activos fijos	5.454.755.000	5.454.755.000	5.454.755.000
38	Otros activos	34.248.000	34.248.000	34.248.000
39	Total patrimonio bruto	81.265.844.000	81.265.844.000	81.265.844.000
40	Pasivos	34.317.540.000	34.317.540.000	34.317.540.000
41	Total patrimonio líquido/líquido negativo	46.948.304.000	46.948.304.000	46.948.304.000
42	Ingresos brutos operacionales	54.084.392.000	54.084.392.000	54.084.392.000
43	Ingresos brutos no operacionales	2.495.162.000	2.495.162.000	2.495.162.000
44	Intereses y rendimientos financieros	17.949.000	17.949.000	17.949.000
45	Total ingresos brutos	56.597.503.000	56.597.503.000	56.597.503.000
46	Devoluciones, descuentos y rebajas	1.301.336.000	1.301.336.000	1.301.336.000
47	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	-	-	-
48	Total ingresos netos	55.296.167.000	55.296.167.000	55.296.167.000
49	Costos de venta (para sistema permanente)	37.347.412.000	-	-
50	Otros costos (incl costo act pec y otros dist de los ant)	-	-	-
51	Total costos	37.347.412.000	37.347.412.000	37.347.412.000
52	Gastos operacionales de administración	2.415.523.000	2.295.785.000	2.412.825.000
53	Gastos operacionales de ventas	9.110.977.000	9.110.977.000	9.110.977.000
54	Deducción inversiones en activos fijos	-	-	-
55	Otras deduc (serv públicos, fletes, seguros, imp., etc)	3.229.516.000	3.229.516.000	3.229.516.000
56	Total deducciones	14.756.016.000	14.636.278.000	14.753.318.000
57	Renta líquida del ejercicio	3.192.739.000	3.312.477.000	3.195.437.000
58	o pérdida líquida del ejercicio	-	-	-



59	Compensaciones	-	-	-
60	Renta líquida	3.192.739.000	3.312.477.000	3.195.437.000
61	Renta presuntiva	1.043.621.000	1.043.621.000	1.043.621.000
62	Rentas exentas	-	-	-
63	Rentas gravables	-	-	-
64	Renta líquida gravable	3.192.739.000	3.312.477.000	3.195.437.000
65	Ingresos por ganancias ocasionales	51.400.000	51.400.000	51.400.000
66	Costos y deducciones por ganancias ocasionales	51.400.000	51.400.000	51.400.000
67	Ganancia ocasionales no gravadas y exentas	-	-	-
68	Ganancia ocasional gravable	-	-	-
69	Impuesto sobre la renta gravable	798.185.000	828.119.000	798.859.000
70	Descuentos tributarios	-	-	-
71	Impuesto neto de renta	798.185.000	828.119.000	798.859.000
72	Impuesto de ganancias ocasionales	-	-	-
73	Impuesto de remesas	-	-	-
74	Total impuesto a cargo	798.185.000	828.119.000	798.859.000
75	Anticipo por el año gravable 2013	-	-	-
76	Saldo a favor año 2013 sin sol dev o comp	-	-	-
77	Autorretenciones	1.099.483.000	1.099.483.000	1.099.483.000
78	Otras retenciones	383.000	383.000	383.000
79	Total retenciones año gravable 2013	1.099.866.000	1.099.866.000	1.099.866.000
80	Anticipo renta por el año gravable 2014	-	-	-
81	Saldo a pagar por impuesto	-	-	-
82	Sanciones	-	47.894.000	674.000
83	Total saldo a pagar	-	-	-
84	o Total saldo a favor	301.681.000	223.853.000	300.333.000

Sanción por inexactitud

Factor	Segunda Instancia
Base de la sanción (diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado)	674.000
Porcentaje	100%
Sanción de inexactitud determinada	674.000

Además, se mantiene la decisión de no condenar en costas en primera instancia, pero se hará en un numeral distinto del que dispuso la nulidad parcial y el restablecimiento del derecho.

Condena en costas

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA²⁸, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas en el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

²⁸ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



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

FALLA

1. MODIFICAR la parte resolutive de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 1024201500009 de 6 de julio de 2015 y de la Resolución 102362016000001 de 29 de febrero de 2016, que modificaron la declaración de renta presentada por TOPTec S. A. por el año gravable 2013.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se fija como liquidación del impuesto y la sanción por inexactitud a cargo de la demandante, la efectuada por la Sala en esta providencia.

TERCERO: Sin condena en costas.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO