**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., veintinueve (29) de junio dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación 25000-23-37-000-2018-00320-01 (26171)**

**Demandante DIGITAL WARE S.A.**

**Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**

**Tema Impuesto sobre la renta año gravable 2013. Realidad de las operaciones. Artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario. Deducción por investigación y desarrollo en tecnología. Prueba supletoria de retenciones en la fuente. Sanción por inexactitud**

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 4 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-1):

***“PRIMERO: DECLÁRASE****la nulidad parcial de la Resolución No. 312412016000116 del 29 de diciembre de 2016, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN le profirió a la sociedad demandante liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2013; y de la Resolución No. 000.297 del 16 de enero de 2018, a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN modificó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto.*

***SEGUNDO:****A título de restablecimiento del derecho,****TÉNGASE como liquidación****del impuesto sobre la renta del año 2013 de la sociedad DIGITAL WARE S.A. la efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.*

***TERCERO.****No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.*

***CUARTO:****Conforme a los Acuerdos (...),****NOTIFÍQUESE****electrónicamente (...):*

***SEXTO****(sic)****:****En firme, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y del excedente de gastos del proceso (...).”.*

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 10 de abril de 2014, Digital Ware S.A. presentó la declaración de renta de 2013, en la cual registró un saldo a pagar de $3.535.214.000. El 6 de abril de 2016, la DIAN emitió el Requerimiento Especial Nro. 312382016000059, en el que propuso modificar la declaración anterior, desconociendo: *i)* costos de ventas en cuantía de $4.950.843.000, *ii)* gastos de administración de $1.039.927.000 y gastos de ventas en $85.606.000, *iii)* otras deducciones por $573.772.000. y *iv)* retenciones de $135.113.000, liquidando en consecuencia un impuesto a cargo de $5.926.062.000, una sanción por inexactitud de $2.876.240.000 y un total saldo a pagar de $8.209.140.000.

El 6 de julio de 2016, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la sociedad presentó declaración de corrección provocada, mediante la cual aceptó parcialmente las glosas propuestas por la DIAN y procedió a: *i)* disminuir el renglón de costos y gastos de nómina a la suma de $9.694.910.000[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-2), y aceptar el desconocimiento de: *ii)* costos de venta por $843.000, *iii)* gastos de administración en $530.789.000, *iv*) gastos de ventas en la suma de $106.940.000, *iv)* otras deducciones en cuantía de $573.782.000, y *v)* otras retenciones en $40.802.000.

El 29 de diciembre de 2016, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 3124120160000116 que rechazó la declaración de corrección pues estimó que el contribuyente modificó renglones no glosados y corrigió mayores valores a los cuestionados en los gastos de ventas ($21.334.000) y otras deducciones ($10.000), confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial, con excepción de gastos de administración, en el que aceptó que se digitó doblemente un gasto de $2.366.300, lo que disminuyó el impuesto a $5.925.470.000, la sanción a $2.875.293.000 y el saldo a pagar a $8.207.656.000.

El 28 de febrero de 2017, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en la Resolución Nro. 000297 de 16 de enero de 2018 que confirmó las glosas, modificó la sanción por inexactitud (principio de favorabilidad), fijándola en $1.797.058.000 y determinó un saldo a pagar de $7.129.330.000.

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el demandante formuló las siguientes pretensiones[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-3):

***“I. PRETENSIONES***

***Pretensión principal***

***A.****Solicito respetuosamente que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos expedidos por la DIAN:*

***1.****Liquidación Oficial de Revisión****Nº 312412016000116 del 29 de diciembre de 2016****, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación modificó la declaración privada del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2013; (Anexo C)*

***2.****Resolución No.****297 del 16 de enero de 2018****por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto (Anexo D)*

***B.****Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2013, presentada por DIGITAL.*

***C.****Que se condene a la DIAN y a favor de DIGITAL al pago de costas y agencias en derecho en las cuales haya incurrido para su defensa en el trámite del presente Medio de Control. Así como la restitución de cualquier rubro que constituya pago de lo no debido.”*

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 29, 95-9 y 228 de la Constitución Política; 107, 108, 374, 647, 683, 709 y 742 del Estatuto Tributario; y 176 del Código General del Proceso.

El concepto de la violación de estas disposiciones se resume así:

**1.** **Corrección provocada. Prevalencia de la sustancia sobre la forma**

Señaló que las correcciones provocadas pueden incluir valores que deriven de las modificaciones efectuadas por la autoridad tributaria[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-4), sin que el contribuyente pueda realizar cambios que favorezcan la liquidación privada en detrimento de la Administración, sobre lo cual presenta ejemplos.

Adujo que la DIAN, en una interpretación errónea del artículo 709 del Estatuto Tributario, transgredió el espíritu de justicia al estimar que al corregir montos en favor de la entidad no se cumplían los requisitos de la declaración provocada. Presentó cuadro explicando los valores corregidos, que, en algunos casos, generaban un mayor beneficio para la Administración.

Precisó que los rechazos se derivan de la información cuestionada por la DIAN y que la actora estimó que debían ser mayores, por lo que la Administración vulneró el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, pues la corrección generó mayor saldo a pagar y más beneficio para el fisco.

**2.** **Contrato de consultoría. Vulneración del debido proceso ante la ausencia de valoración probatoria**

Hizo alusión al artículo 742 del Estatuto Tributario y afirmó que la valoración de las pruebas se rige por el principio de la sana crítica (artículo 176 del Código General del Proceso).

Sostuvo que la DIAN realizó una indebida valoración de las pruebas existentes en el proceso (contratos, comprobantes de pagos, retenciones en la fuente y sus consignaciones, entregables, actas de planeación) que demuestran que la sociedad celebró y ejecutó el contrato de consultoría de planeación estratégica suscrito con la sociedad INDIANA TECHNOLOGY CORP. Aclaró que dicho contrato obedeció a la necesidad de la compañía de ampliar el mercado, expandiendo sus servicios a diferentes países con el fin de obtener reconocimiento internacional y crecimiento económico.

Cuestionó que la Administración insinuara que su función estaba encaminada a asegurar que el contrato se había ejecutado en la forma en que se pactó, cuando realmente debía velar por la correcta determinación de obligaciones tributarias. Así, se extralimitó, pues las cláusulas del contrato interesan únicamente a las partes y se rigen por el principio de la autonomía de la voluntad cuyo límite son las prohibiciones de orden legal y público[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-5).

Señaló que el contrato suscrito con INDIANA se ejecutó cabalmente en forma virtual y que, aun si se aceptara que se debía efectuar en forma presencial, las partes, en ejercicio de la autonomía de la voluntad, pueden modificar incluso de manera verbal dichas condiciones, sin que puedan ser cuestionadas por la Administración, pues se trata de una relación de derecho privado.

Calificó de sorprendente el hecho de que la DIAN afirmara que la sociedad no aportó las pruebas que demuestren la existencia del contrato cuando, a lo largo del trámite administrativo, la actora invirtió tiempo y recursos para responder todos los requerimientos de la administración, con el fin de demostrar que el negocio era indispensable para las áreas administrativa y comercial y que fue una inversión que finalmente se vio reflejada en el crecimiento y reconocimiento a nivel nacional e internacional de la sociedad y el aumento de los ingresos.

Explicó que el desconocimiento de los costos es temerario y arbitrario, pues la Administración insistió en que se debe aportar prueba idónea a partir de una presunción de mala fe. Agregó que ha cumplido siempre con sus obligaciones y que sus directivos no han sido sujetos a cuestionamientos.

Además, la ejecución virtual del contrato también obedece a razones estratégicas, puesto que efectuar las actividades de manera remota no solamente se vio reflejado en el ahorro de costos, sino que permitió que los resultados fueran entregados prontamente. Añadió que las pruebas exigidas por la DIAN (tiquetes aéreos, hoteles, viáticos y traslados del personal de INDIANA a Bogotá) no se aportaron porque la relación fue virtual y no se pactaron entregas presenciales. Además, se tienen actas que dan cuenta de las entregas parciales al igual que el certificado de revisor fiscal, informe de ingresos, estados financieros y declaración extra-juicio donde el responsable de la contratación afirma la verdadera ejecución virtual del contrato.

Manifestó que la empresa, líder en desarrollos tecnológicos y de software, naturalmente suscribe contratos que lleven a la virtualización, y que cuenta con diversos premios que demuestran que los servicios prestados son de alta calidad[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-6).

Así mismo, allegó con la demanda una experticia acerca de su infraestructura tecnología, concluyendo que, en efecto, está más que calificada para el desarrollo de contratos de ejecución virtual y certificado de la Banca de Inversión SILK, quien realizó una valoración de la compañía. A esto se suma el hecho que la DIAN no ha controvertido su contabilidad, por lo cual constituye una prueba en su favor (artículo 774 del Estatuto Tributario).

**3.** **Gastos relacionados con casino y restaurante, afiliación a club y publicidad por cuantía de $128.845.677**

Sostuvo que el contribuyente puede probar libremente los requisitos de deducibilidad de los gastos declarados. Adujo que la DIAN no realizó un análisis detallado de las razones por las cuales se debe entender que dichos gastos son deducibles.

Sobre la necesidad explicó que es natural que, en desarrollo de las actividades económicas de cada negocio, se requiera ejercer diversas acciones tendientes a la captación y retención de clientes, y a la firma de contratos, una de ellas es las inscripciones a clubes que facilita conocer potenciales clientes y la celebración de almuerzos, cenas, cocteles, cafés y demás eventos. Frente a la publicidad, señaló que era un rubro inherente a la actividad de renta, porque permitía la promoción de los servicios prestados por la sociedad.

Frente a la proporcionalidad, explicó que los gastos son muy bajos en relación con los ingresos generados (menos del 0,5% de la renta). De la causalidad adujo que los gastos fueron indispensables para ejecutar la actividad, pues la inversión permite el aumento del ingreso.

**4.** **Desconocimiento de la prueba de pago de seguridad social. Pago de honorarios a contratistas**

Manifestó que el artículo 108 del Estatuto Tributario no establece un término definitivo para el pago de la seguridad social con el fin de que los honorarios puedan ser deducidos en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta, sino que basta con el pago de los aportes.

En este caso, el pago de los aportes a seguridad social del señor Diego Fernando Buitrago Mora, se probó mediante *i)* el recibo aportado en la vía gubernativa, el cual no puede desconocerse por el hecho de que una de las casillas no era legible, pues la DIAN debió verificar los datos que se suministraban en la planilla, y *ii)* el recibo de pago donde constaba el número de referencia. Además, que en la autoliquidación no aparezca el apellido del aportante, no le quita veracidad puesto que constaba el número de identificación y el hecho que de que el depositante sea la sociedad, no es un argumento válido en tanto que los mismos datos consignados en la planilla, así como en el recibo de pago coinciden sin importar quien figure como depositante de la consignación.

**5.** **La DIAN no valoró los certificados de las retenciones practicadas**

Señaló que dentro del expediente reposan todas las certificaciones de retención en la fuente, por lo que se vulneró el derecho fundamental al debido proceso. Estos certificados fueron desestimados de manera injustificada, generando un menoscabo para la compañía. Señaló que estos documentos son prueba idónea de las retenciones[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-7).

**6.** **Desconocimiento injustificado de la deducción por investigación y desarrollo tecnológico**

Relató el contenido del artículo 158-1 del Estatuto Tributario que regula la deducción por inversiones en investigación y desarrollo tecnológico y citó el Concepto 077921 de 2012 de la DIAN y la Resolución Nro. 000076 de 2013 de Colciencias, para resaltar que tenía derecho a la deducción para la vigencia 2013.

**7.** **Sanción por inexactitud. Violación del**artículo 647**del Estatuto Tributario.**

Explicó que no se configura hecho sancionable pues no existió utilización de maniobras fraudulentas tendientes a ocultar la verdad en la corrección provocada, pues estas beneficiaron a la Administración[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-8). Argumentó que se configura una diferencia de criterios[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-9), respecto a la ejecución del contrato de consultoría y que las cifras registradas en la declaración son veraces y correctas.

**Oposición de la demanda**

La DIAN controvirtió las pretensiones de la actora[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-10) argumentando lo siguiente:

Enunció los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario y explicó que en las **correcciones provocadas**las modificaciones propuestas por la Administración pueden ser aceptadas total o parcialmente, sin que el contribuyente pueda exceder dichos parámetros, sobre lo cual trajo a colación pronunciamientos del Consejo de Estado[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-11) que disponen que las correcciones se restringen exclusivamente a las glosas propuestas.

Manifestó que, en este caso, la sociedad modificó el renglón 30 “*Total costos y gastos de nómina*” y corrigió mayores valores en los gastos de ventas y otras deducciones, por lo cual no se cumplieron las previsiones del ordenamiento y la declaración no podía incorporarse al proceso de determinación.

Frente a la **ausencia de valoración probatoria**, relató que en los actos no se cuestionó la autonomía de la voluntad de la demandante, sino la materialización del servicio de consultoría. En sede administrativa se encontró que: *i)* en las cláusulas del contrato no figura que la ejecución del contrato sea virtual en un 100%, *ii)* el objeto contractual era abstracto, por lo cual se intentó establecer cuál era en realidad, y si este era materializable, *iii)* el proyecto presentado el 12 de octubre de 2012, da cuenta de que se pactó un entregable con la información y desarrollo de los temas del *“documento adjunto”*, que nunca se presentó.

Cuestionó que el objeto del contrato se pretendiera suplir con actas de asistencia al foro de presidentes y de integrantes de la junta directiva de FEDESOFT y agregó que la propuesta de INDIANA TECHNOLOGY CORP planteaba cuatro reuniones presenciales.

Resaltó que, de la revisión de las memorias del proyecto de planeación estratégica, se concluyó que se incluyeron las recomendaciones del foro y la federación antes señalados, las cuales fueron apropiadas por la compañía. Además, estas memorias fueron suscritas por Rodrigo Benítez, quien fungía como representante legal de la actora, y no se demostró que fueran consecuencia del contrato suscrito con INDIANA. Sobre las actas que se presentaron como memorias de avance, adujo que estas fueron suscritas únicamente por el mismo señor Benítez y que correspondían al desarrollo de un proyecto denominado *“Proyecto construcción carta de navegación”,* del que no se evidencia la existencia del contrato de consultoría.

Añadió que en el contrato de consultoría figuraba la recuperación de costos por desplazamientos aéreos, por lo cual la ejecución no era virtual, por lo que la sola manifestación de la ejecución virtual del servicio sin una prueba documental carece de fuerza probatoria. Así mismo, frente a la certificación del revisor fiscal y la declaración extra-juicio allegadas con la demanda, expresó que se requieren pruebas pertinentes y conducentes que demuestren la ejecución del contrato, pues no se discute la contabilidad del contribuyente, por lo que la prueba testimonial es inadmisible ya que la naturaleza de la discusión supone la existencia de documentos o registros escritos.

En lo que respecta la glosa de **gastos de casino y restaurante, afiliación al club el nogal y publicidad,**estimó que en los antecedentes administrativos se explicaron las razones del desconocimiento, incluyendo la ausencia de soportes, la falta de causalidad y/o necesidad de los gastos, destacando que los relacionados con afiliación al club, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, son erogaciones de mera liberalidad que no están relacionadas con la actividad productora de renta.

Sobre la ausencia de prueba de **pago de seguridad social de contratistas**, adujo que la obligación de pago en agosto de 2013 no se cumplió en debida forma, sino hasta el 6 de julio de 2016, por lo que el desconocimiento era procedente.

En cuanto a **las retenciones**, manifestó que la demandante aceptó el desconocimiento de $40.802.385 en la corrección provocada, cifra que no puede ser objeto de discusión en esta etapa. Sobre los documentos que la actora alega que son plena prueba indicó que: *i)* algunas facturas eran de la vigencia fiscal 2012, anterior a la investigada y, por tanto, impertinentes, *ii)* en las facturas de 2013 consta que la siguiente anotación *“NO PRACTICAR RETENCIÓN EN LA FUENTE SOMOS AUTORETENEDORES RESOLUCIÓN NRO. 8947 DEL 21 DE OCTUBRE DE 2013”,* lo que constituye plena prueba contra el contribuyente, pues se tratan de documentos expedidos antes de la autorización de la calidad de agente autoretenedor.

En todo caso, las facturas no suplen los certificados de retención en la fuente pues no demuestran que el valor haya sido consignado al Estado, máxime cuando en ellas se manifestó que no debía practicarse la retención.

Frente a la **deducción por investigación y desarrollo tecnológico,**explicó que el contribuyente la incluyó como deducción y como gasto, en contravía de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 que impide la aceptación de beneficios fiscales concurrentes.

Estimó que había lugar a **la sanción por inexactitud**pues la demandante solicitó valores improcedentes y descartó la configuración de una diferencia de criterios, pues la sociedad aplicó indebidamente el derecho y la técnica contable.

**Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A declaró la nulidad parcial de los actos impugnados[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-12) con fundamento en lo siguiente:

**1.** **Sobre la corrección provocada**

Trajo a colación el artículo 709 del Estatuto Tributario y enlistó los requisitos de las declaraciones de corrección provocada[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-13) para explicar que los valores modificados deben corresponder a los glosados por la Administración, y que, si bien el Consejo de Estado ha señalado que la modificación también procede respecto de glosas que se deriven de las modificaciones efectuadas en el requerimiento especial, tal circunstancia debe ser acreditada por el contribuyente. Así, la corrección debe limitarse a los valores cuestionados por la DIAN en el acto previo y no se permite la inclusión de renglones no controvertidos, menos cuando son completamente nuevos dentro del proceso de determinación.

En el caso concreto, la demandante corrigió el renglón 30 *Total costos y gastos de nómina*, que no fue glosado en el requerimiento especial, y no demostró que la corrección deviniera de las modificaciones realizadas por la Administración respecto de los gastos, porque si bien, se desconocieron rubros por ingresos no salariales no deducibles, y por salarios que se omitieron en la base de liquidación del ICBF, el proceso carece de constancia de que ello afectara el renglón 30, salvo que se demostrara que dentro de los rubros de administración objeto de modificación estuvieron incluidos pagos por nómina.

Concluyó que la corrección no cumplió los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario y que si la demandante deseaba modificar los gastos y costos de nómina debió hacerlo en las oportunidades legales de los artículos 588 y 589 ibidem.

**2.** **Sobre la valoración probatoria. Rechazo de costos por $4.950.000.000**

Invocó las amplias facultades de fiscalización de la Administración y manifestó que la adecuada valoración probatoria es garantía de los derechos al debido proceso y defensa.

Se refirió al contrato de consultoría 001 de 2013 suscrito con INDIANA TECHNOLOGY y explicó que la Administración[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-14) no está obligada a aceptar la apariencia formal de los contratos suscritos por los contribuyentes (que se rigen por la autonomía de la voluntad y requieren el cumplimiento de ciertos requisitos de validez y forma), puesto que en este caso lo que se puso en duda fue la ejecución del acuerdo y su realidad, para lo cual se expidieron autos de verificación o cruce y se realizaron visitas, demostrando una labor diligente de la DIAN. En razón a la comprobación del contrato, se invirtió la carga de la prueba y la actora debía comprobar la realidad de las operaciones.

Manifestó que las pruebas allegadas por la actora para demostrar la materialización del contrato de consultoría no llevan al convencimiento de su realidad, pues si bien, se allegan actas de memorias de avances, que en principio permitirán concluir que contienen el desarrollo del contrato y plasmarían la gestión adelantada por el contratista, de su lectura no es predicable dicha premisa, pues no se advierte que sean reflejo de reuniones con los consultores internos y externos de la sociedad contratada y, además, cada acta solo tiene la firma de representante legal de la demandante, es decir, no evidencia participación alguna del contratista.

Resaltó que, si bien la DIAN no puede controvertir su validez por no realizarse de manera presencial, si es posible cuestionar la ejecución del contrato, pues el hecho de que la consultoría fuera virtual no implica la inexistencia de registros. Agregó que, en el expediente, no constan grabaciones de las reuniones, actas que reflejen la realización de las mismas, ni documentos remitidos vía correo electrónico que demuestren las recomendaciones y resultados de la consultoría realizada, pues si bien la consultoría fue remota, debió quedar documentada para su implementación por parte de la actora, máxime cuando su finalidad era identificar nuevos mercados para expandir sus productos hacia otros países.

Por su parte, la afirmación de la Administración de que las memorias de avance del proyecto de planeación no daban cuenta de la ejecución del contrato de consultoría no fue desvirtuada por la sociedad en vía administrativa o judicial, pues no aportó pruebas de que esas estrategias de planeación se derivaban del contrato. Además, los planteamientos estratégicos para el año 2013 que fueron aportados, tampoco denotan ejecución del contrato, pues no hay certeza que provengan de la empresa contratista, ni que su elaboración fuera resultado de la gestión de este, pues son documentos provenientes de la actora y no indican la fuente de la información que contiene.

Añadió que las actas de memorias de avance del proyecto de Construcción Carta de Navegación no son prueba idónea porque no dan certeza que sean consecuencia de la consultoría contratada. Desestimó el concepto técnico sobre la prestación de servicios a nivel virtual o remoto y el listado de premios obtenidos por la sociedad allegados con la demanda, porque tampoco prueban la ejecución del contrato. Indicó que el certificado de revisor fiscal demuestra el registro contable del contrato de consultoría, pero, no la realidad material de su ejecución. Así, era procedente el rechazo de costos de venta.

**3.** **Cumplimiento de los artículos**107**y**108**del Estatuto Tributario**

Hizo mención al artículo 107 del Estatuto Tributario y a la sentencia de unificación del 20 de noviembre de 2020[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-15), para concluir que *i)* los gastos de restaurante y casino no tenían incidencia en la actividad productora de renta de la actora *ii)* la deducibilidad de los gastos de afiliación a un club no fue demostrada, pues no se aportó prueba o documento sobre la relación de causalidad, sustentada en la ampliación del portafolio de clientes, ni tampoco su necesidad, *iii)* los gastos de publicidad rechazados correspondían a la adquisición de baterías recargables cuya necesidad no fue explicada ni acreditada.

Sobre el rechazo de gastos operacionales de administración por el pago al contratista Diego Buitrago, reseñó el marco normativo sobre la exigencia de verificación de los aportes a seguridad social para deducir erogaciones por concepto de honorarios y explicó que la verificación debe realizarse en el año que se realiza el gasto. Precisó que las pruebas allegadas por la actora sobre los aportes eran ilegibles en cuanto al monto y el nombre de quien cancela y que, en todo caso, evidencian que el pago de aportes se realizó en el 2016, y no en el año en que se le efectuó el desembolso al contratista y respecto del cual el contratante debía verificar el cumplimiento de la obligación parafiscal, esto es, en agosto de 2013. Por lo que procedía el rechazo de la deducción.

16 Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 21329, C.P Julio Roberto Piza Rodríguez

**4.** **Retención en la fuente**

Aclaró que la sociedad declaró como otras retenciones el valor de $1.109.403.000. No obstante, en el proceso de fiscalización se desconoció la suma de $135.113.298, de los cuales $117.784.840 fue por no haber aportado el certificado de retención correspondiente y $17.328.458 porque se declaró un mayor valor al indicado en el certificado. Con la respuesta al requerimiento especial, la actora aceptó el rechazo de $40.802.385 y allegó 5 certificados de retención en la fuente que correspondían a la vigencia 2013, los cuales no fueron valorados por la DIAN, por lo que no era procedente el desconocimiento de retenciones en la suma de $59.226.818.

Frente a las facturas de venta allegadas como prueba supletoria de las retenciones, estimó que no eran medios idóneos para demostrar la retención, pues el legislador previó el certificado, además algunas eran de 2012, es decir, de una vigencia anterior a la investigada. Por lo cual, el rechazo de $75.886.482[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-16) se mantuvo.

Por último, frente a las retenciones que fueron solicitadas por un mayor valor al certificado adujo que la actora no se refirió a dicho rechazo en vía administrativa ni judicial, y tampoco allegó prueba alguna que desvirtuara el análisis de la Administración, de suerte que se confirmó.

**5.** **Deducción por investigación y desarrollo tecnológico**

Desarrolló el tema de la prohibición de concurrencia de beneficios tributarios para advertir que la sociedad tomó la deducción derivada del proyecto avalado mediante la Resolución No. 00076 del 23 de septiembre de 2013 de Colciencias en los términos del artículo 158-1 del Estatuto Tributario y, simultáneo, la registró como deducción por gastos de nómina bajo el artículo 107 ibidem, tal como se desprende de la conciliación contable. Sin embargo, la actora no controvirtió lo anterior (doble beneficio), por lo que procede su rechazo.

**6.** **Sanción por inexactitud**

Consideró que la sanción era procedente pues se incluyeron costos y deducciones, que condujeron a la determinación de un menor valor del impuesto. Verificó la correcta aplicación del principio de favorabilidad por parte de la DIAN. No obstante, reliquidó la sanción en atención a la aceptación parcial de las retenciones.

No condenó en costas toda vez que no se demostraron.

**Recurso de apelación**

La demandante recurrió la sentencia de primera instancia[17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-17), con base en los siguientes argumentos:

Insistió en que la **corrección provocada**generó beneficios al fisco, pues además de derivarse de las modificaciones efectuadas por la Administración, cumplió con los requisitos exigidos por la doctrina y la ley, por lo que se vulnera el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, el cual fue ignorado por el Tribunal, quien le dio el carácter de corrección voluntaria a la presentada por el contribuyente (artículo 588 del Estatuto) cuando la corrección, además de acogerse a lo propuesto por la DIAN, cobijó otras glosas que no habían sido propuestas, lo que se traduce en mayores valores en beneficio de la Administración.

Reiteró cuales fueron los valores corregidos y las glosas a las que corresponden, destacando que si en gracia de discusión hay que desconocer algún rubro debe ser única y exclusivamente los valores que fueron corregidos en exceso y no en su totalidad la glosa aceptada y corregida.

Sobre la **deducción por consultoría**, esgrimió que el Tribunal desconoció las pruebas al valorarlas de forma separada o determinar que no son idóneas sin fundamentación alguna, por lo cual se vulneró el derecho al debido proceso. Explicó que los documentos aportados comprueban la suscripción del contrato, su materialización y que su resultado se refleja en los múltiples anuncios de prensa, siendo esto un hecho notorio para el país.

Reiteró que el contrato tuvo una ejecución virtual, motivo por el cual no es dable que se exijan las mismas pruebas que en un contrato de ejecución normal, sin que por ello se puedan desestimar los medios probatorios aportados. Calificó de irrisorio que el desconocimiento se basara en el hecho que no se allegaron las grabaciones de las reuniones celebradas o registro de la prestación del servicio, pues no se puede restringir la actividad probatoria e imponer una tarifa legal.

Argumentó que las actas evidencian como INDIANA señala el paso a paso en el cual la actora debía enfocarse en ámbitos como métodos estratégicos de gestión, creación de marca y servicios que ofrecía la sociedad, entre otros, siendo notorio el acompañamiento y ejecución del contrato. Insistió que la DIAN no tiene la facultad para desconocer la autonomía de voluntad de las partes en la celebración de contratos y su ejecución de manera remota.

Reprochó que el Tribunal desconociera el hecho de que los resultados del contrato (materializados en el crecimiento de ingresos y disminución de costos) demuestran por sí solos que esta consultoría fue llevada a cabo y que resultó en una inversión necesaria para la actividad económica de la actora. Presentó cuadro resumen con los hechos que pretendía probar y las pruebas aportadas para reiterar que el contrato de consultoría sí se ejecutó.

Expresó que su objeto social se desarrolla en virtud de la tecnología, por lo que resulta ilógico e incomprensible que no pudiera ejecutar un contrato de forma virtual. Concluyó que las pruebas son verdaderas, no han sido tachadas como falsas, establecen una trazabilidad respecto de la relación contractual y negocial de las partes, y prueban de manera correcta no solo la celebración, sino la ejecución del contrato de consultoría.

Sobre los **gastos**y los requisitos de deducibilidad del artículo **107 del Estatuto Tributario**explicó cada glosa así :Sobre los *gastos de casino y restaurante,*manifestó que para el desarrollo de las actividades económicas de cada negocio, se requiere ejercer diversas acciones tendientes a la captación y retención de clientes, que son necesarios para la obtención de ingresos, pues con estos gastos se construye y mantiene la relación con los clientes antiguos y así mismo se forman relaciones con potenciales compradores. Sin este gasto es imposible la generación de ingresos (causación), pues sin tales sujetos y su captación o retención no se puede desarrollar su objeto social. Agregó que es proporcional, pues es muy pequeño en comparación con la renta obtenida (menos del 0,5%), lo que se evidencia con los estados financieros.

Frente a los *gastos de afiliación al Club El Nogal*, explicó que son deducibles de la renta, en la medida que no son superfluos, sino bastante razonables teniendo en cuenta su finalidad y su potencial en la generación de ingresos. Adujo que se prueban con los estados financieros y el informe de aumento de los ingresos.

Respecto a los *gastos de publicidad,* argumentó que la adquisición de baterías recargables se encuentra íntimamente relacionada con la actividad productora de la renta, comoquiera que a través de la entrega de estos elementos a sus potenciales clientes se pretendía captar un mayor número de nuevos negocios, pues dentro de su objeto social se contempla la venta o *“suministro para computadores”,* encontrándose catalogado dentro de estos las Power Bank. Indicó que con la contabilidad se demostró que este gasto fue relevante para el incremento de su renta, pues sin la actividad de la publicidad se podrían dar pérdidas económicas y, adicionalmente, la costumbre mercantil en materia tecnológica establece la realización de publicidad con equipos sofisticados y de actualidad.

*También se refirió al****gasto por pago de honorarios****al contratista Diego Fernando Buitrago Mora por valor de $361.000.000 y reprochó que la sentencia de primera instancia, negó este cargo por “dos aspectos (i) la prueba allegada en vía administrativa no es suficiente para demostrar el pago realizado por concepto de aportes a parafiscales; y (ii) la afiliación y pago en cuanto aportes parafiscales deben realizarse en el mismo año en el que se efectúa el pago al contratista, motivo por el cual el gasto no era procedente para llevar acabo la respectiva deducción en la renta del año 2013”.*

Para el demandante, el Estatuto Tributario no establece como requisito un plazo límite para el pago de seguridad social y aportes a parafiscales para que los honorarios puedan deducirse. Así las cosas, la norma no estableció un requisito adicional, para acceder a la deducción, motivo por el cual no es legal ni constitucional la aplicación de una sanción que no se encuentra predeterminada en el ordenamiento jurídico.

*Agregó que el Tribunal no analizó el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 ibidem y “respecto a la suficiencia de la prueba, se probó mediante el recibo expedido por la entidad recaudadora PILA, la deducción realizada correspondiente a un Ingreso Base de Cotización de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes, de acuerdo con el pago de honorarios de trescientos sesenta y un millones de pesos M/Cte. ($361.000.000), el cual se aportó como prueba en la vía administrativa y judicial, por lo que se desconoce a través de qué prueba el Tribunal pretendía se probará la deducción y el pago, pues como se evidencia con dicho documentos, en efecto si se realizó el pago de los aportes a seguridad social del señor DIEGO FERNANDO BUITRAGO MORA”.*

Señaló que la DIAN se abstuvo de valorar de los **certificados de retención**en la fuente y que adicionalmente aportó pruebas de carácter supletorio, tales como las facturas, que suministran la información requerida por la jurisprudencia del Consejo de Estado, esto es *i)* el año gravable y ciudad donde se consigna la retención *ii)*razón social y NIT del retenedor, *iii)* dirección del agente retenedor, *iv)* monto total y concepto del pago sujeto a retención, *v)* cuantía de la retención efectuada y *vi)* la firma del pagador o agente retenedor, las cuales no fueron validadas por el Tribunal, quien se centró en que el único medio de prueba era el certificado de retenciones, desconociendo que existen otros mecanismos probatorios que pueden llevar a la realidad económica de la operación.

Sobre la **deducción por investigación en desarrollo tecnológico**, relató que la sociedad participó en el proyecto *“Desarrollo de framework para la amortización de aplicaciones empresariales Ophelia”* y obtuvo por parte de Colciencias la asignación de un cupo de deducción de renta de inversión mediante la Resolución No. 00076 del 23 de septiembre de 2013 de Colciencias, en los términos del artículo 158-1 del Estatuto Tributario.

Expresó que la DIAN no desvirtuó ni acreditó con pruebas idóneas, pertinentes y conducentes que se obtuvo un doble beneficio con la deducción, teniendo la carga de la prueba, por lo que se mantiene la presunción de veracidad de la declaración.

Precisó que el Tribunal no se pronunció sobre la diferencia de criterios que existe en este caso, toda vez que la DIAN interpretó erradamente el contrato y las pruebas obrantes en el expediente, circunstancia que desdibuja la **sanción por inexactitud**pues, además, los costos y deducciones son verídicos.

**Oposición al recurso**

La demandada no presentó oposición al recurso de apelación.

**Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En atención a los cargos de apelación presentados por el demandante contra la sentencia de primera instancia, la Sala debe determinar si: *i)* era procedente incorporar al proceso la declaración de corrección provocada presentada con ocasión de la respuesta al requerimiento especial; *ii)* se configura una indebida valoración probatoria, por el desconocimiento de los costos derivados del contrato suscrito entre la actora e INDIANA TECHNOLOGY CORP; *iii)* los actos son nulos por indebida aplicación de los artículos 107 y 108 del Estatuto Tributario; *iv)* procedía el desconocimiento de la deducción por investigación y desarrollo tecnológico; *v)* si están debidamente acreditadas las retenciones reportadas por la demandante en la declaración, y *vi)* es procedente la sanción por inexactitud.

**1.** **Declaración de corrección provocada**

En el caso enjuiciado, la demandante plantea que, con el rechazo de la corrección provocada presentada con la respuesta al requerimiento especial, se transgredió el principio de prevalencia del derecho sustancial, ya que, si bien corrigió rubros distintos a los glosados por la DIAN, estos beneficiaron al fisco y, en todo caso, se derivaron de las modificaciones propuestas en el requerimiento especial. En el otro extremo, la Administración aduce que la corrección incumplió los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario pues no le era dado al contribuyente corregir renglones no glosados o mayores a los fiscalizados, tesis que acogió el Tribunal en primera instancia.

En cuanto a la procedencia de la corrección provocada con el requerimiento especial, se advierte que, según el artículo 709[18](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-18) del Estatuto Tributario, los contribuyentes podrán corregir sus declaraciones tributarias con ocasión de la expedición del acto preparatorio, con el fin de reducir la sanción por inexactitud a la cuarta parte de la inicialmente impuesta, siempre que: *(i)* se acepten total o parcialmente los hechos planteados por la Administración, *(ii)* se corrija la declaración privada incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida y, *(iii)* se adjunte con la respuesta al requerimiento la prueba de pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

Bajo este lineamiento, se debe entender que la validez de la corrección provocada en el requerimiento especial está condicionada al reconocimiento de los hechos económicos planteados por la Administración, evento en cual corresponde efectuar un análisis del caso específico cuando se modifican renglones distintos a los glosados o se reconozcan cuantías diferentes.

En el presente evento, con el requerimiento especial, la administración propuso modificar los renglones: costos de ventas y de prestación de servicios, gastos operacionales de administración, gastos operacionales en venta, otras deducciones y otras retenciones, e imponer sanción por inexactitud.

En la respuesta al requerimiento, el 06 de julio del 2016, la contribuyente corrigió los renglones propuestos, y, adicionalmente, modificó el renglón 30 total costos y gastos de nómina como se muestra a continuación[19](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-19):

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Renglón** | **Declaración inicial** | **Liquidación de revisión** | **Declaración provocada** | **Valor aceptado** |
| Total costos y gastos de nómina | $9.865.159.000 | $9.865.159.000 | $9.694.910.000 | - |
| Costos de venta y de prestación de servicios | $14.382.867.000 | $9.432.024.000 | $14.382.024.000 | $843.000 |
| Gastos operacionales de administración | $3.714.991.000 | $2.677.430.000 | $3.184.202.000 | $530.789.000 |
| Gastos operacionales de ventas | $2.212.531.000 | $2.126.925.000 | $2.105.591.000 | $106.940.000 |
| Otras deducciones | $1.027.678.000 | $453.906.000 | $453.896.000 | $573.782.000 |
| Otras retenciones | $1.109.403.000 | $974.290.000 | $1.068.601.000 | $40.802.000 |

Los mayores valores aceptados se observan de la siguiente forma:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Renglón** | **Declaración inicial** | **Valor propuesto** | **Valor rechazado** | **Diferencia aceptada** | **Mayor valor corregido** |
| Gastos de venta | $2.212.531.000 | $2.126.925.000 | $85.606.000 | $106.940.000 | $21.334.000 |
| Otras deducciones | $1.027.678.000 | $453.906.000 | $573.772.000 | $573.782.000 | $10.000 |

De lo anterior se advierte que: *i)* el contribuyente modificó el renglón total costos y gastos de nómina reduciéndolo en la suma de $170.249.000, y aceptó *ii)*parcialmente el rechazo de costos de venta en $843.000, *iii)* parcialmente el rechazo de gastos de administración en la suma de $530.789.000, *iv)* por una suma superior ($21.334.000) a la propuesta, el rechazo de gastos de operacionales de ventas, *v)*otras deducciones*,* por una suma superior ($10.000) a la propuesta por la DIAN, y *vi)* parcialmente el rechazo de otras retenciones en $40.802.000.

La Sala advierte, a partir del análisis de la corrección, que la declaración sí debió incorporarse al proceso por cuanto las modificaciones efectuadas por el contribuyente se contrajeron a los hechos económicos objeto de discusión desde el requerimiento especial. El hecho de que se hayan liquidado mayores valores en los renglones de gastos operacionales de ventas y otras deducciones no implica que se estén trayendo al debate nuevos hechos, pues los renglones objeto de corrección corresponden a los efectivamente glosados, aun cuando se registraran cuantías diferentes. Sobre el tema, en sentencia de 27 de octubre de 2022, exp. 26399, C.P. Milton Chaves García, la Sala avaló la modificación de renglones favorable para la Administración y en contra del contribuyente, en el marco de las correcciones provocadas, como efectivamente ocurre en el presente caso pues los rubros reformados beneficiaron a la DIAN.

Ahora bien, en lo que respecta a la modificación del renglón de costos y gastos de nómina se precisa que este corresponde a un renglón patrimonial de tipo informativo.

En síntesis, se encuentran debidamente probados los requisitos para la incorporación de la declaración de corrección provocada: *i)* la aceptación parcial de las glosas propuestas en la respuesta al requerimiento especial, *ii)* la presentación de la corrección, liquidando la sanción por inexactitud reducida, y *iii)* la acreditación del pago del mayor impuesto y la sanción, mediante los recibos 4907121268621 y 4907121271041 ambos del 7 de julio de 2016[20](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-20). Así las cosas, le asiste razón a la demandante sobre este cargo de apelación.

**2. Costos de venta por el contrato suscrito con INDIANA TECHNOLOGY CORP**

La demandante alude que en la sentencia de primera instancia no se valoraron correctamente las pruebas que dan cuenta de la efectiva ejecución del contrato de consultoría de planeación estratégica suscrito entre la contribuyente e INDIANA TECHNOLOGY CORP, el cual se ejecutó en forma virtual y coadyuvó en el posicionamiento de la empresa y a una mayor obtención de ingresos. Reprochó el que la DIAN y el Tribunal solicitaran pruebas específicas para demostrar la ejecución de un contrato virtual.

Sea lo primero señalar que ha sido posición reiterada de la Sala[21](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-21) que, en ejercicio de la facultad de fiscalización, la Administración puede controvertir y desvirtuar la realidad de los documentos aportados como prueba del costo. Por tal razón, si la autoridad tributaria requiere al contribuyente la comprobación de la realidad de las transacciones, sin que las mismas sean soportadas, o recauda pruebas que logran probar su inexistencia, esas operaciones y los beneficios tributarios que se derivan de las mismas deben rechazarse. Es por eso que una vez cuestionados por parte de la DIAN, los datos registrados en la declaración tributaria, el contribuyente tiene la carga de aportar las pruebas que soporten los correspondientes conceptos.

Descendiendo al caso en concreto, de manera preliminar, se advierte que los actos impugnados no han cuestionado la autonomía de la voluntad del contribuyente para suscribir los contratos ni la posibilidad de su ejecución virtual, circunstancias que son del resorte de las partes quienes pueden libremente definir el modo en que se cumplirán las obligaciones pactadas.[22](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-22) El cuestionamiento de la DIAN giró en torno a la demostración de la efectiva prestación del servicio que dio lugar a la deducción de los costos, para cuya comprobación desplegó las siguientes actividades:

* Efectuó la revisión del contrato suscrito entre la actora e INDIANA TECHNOLOGY CORP el 3 de enero de 2013, cuyo objeto era la prestación de servicios de consultoría en planeación estratégica[23](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-23), a partir de lo cual se concluyó que era un contrato de consultoría, cuya ejecución virtual no constaba expresamente.

* Analizó las memorias del proyecto de planeación estratégica del comité ejecutivo, con recomendaciones del Foro de Presidentes y de la junta directiva de Fedesoft, de 12 de octubre de 2012 que fueron suscritas por el representante legal de la demandante y en donde no consta la participación del contratista.[24](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-24)

* Revisó el contenido de las actas 1 a 8 del proyecto denominado “*Proyecto construcción carta de navegación”*, suscritas por el representante legal de la sociedad demandante y con indicadores e información general del negocio de la industria de software, sin evidencia de la participación de INDIANA TECHNOLOGY CORP.[25](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-25) La primera acta tiene como fecha el 25 de febrero de 2013 y la última es del 19 de diciembre del mismo año.

* Verificó los papeles de trabajo[26](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-26) allegados el 31 de marzo de 2016, como soporte del Acta Nro. 7 que tampoco dan cuenta de la participación de INDIANA e incluso corresponden a años diferentes o se encuentran repetidos.

* Identificó inconsistencias en las facturas del contrato, tales como anotaciones manuscritas que afectaron el valor, y errores en los registros de causación que no estaban suscritos por ninguna persona.

* Estimó que los giros, pagos y retenciones practicadas en función del contrato no demuestran su ejecución, sino el cumplimiento de obligaciones tributarias.

* Sobre el informe de aumentos de los ingresos años 2013 a 2014 suscrito por el representante legal y el revisor fiscal indicó que no se allegaron los documentos internos y externos de las cuentas, que permitan dar eficacia probatoria al documento, y que, por el contrario, los ingresos de la sociedad se disminuyeron en 2013.

* Así mismo, concluyó que los premios que obtuvo la sociedad actora tampoco prueban la ejecución del contrato.

Verificadas las pruebas allegadas por la demandante y valoradas por la DIAN y el Tribunal, la Sala concluye que, en efecto, no hay evidencia en el plenario de la cabal ejecución del contrato de consultoría.

Primero, debe señalarse que el tema de la prueba y el objeto de la litis es la demostración de la prestación efectiva del servicio de consultoría, por lo cual el material probatorio aportado por la demandante debía encaminarse a demostrar un nexo directo *causa-efecto* entre la suscripción del contrato y el cumplimiento de sus prestaciones. No se trata de que exista una tarifa legal que deba cumplir el contribuyente para acreditar la deducción, sino que, en el marco de la libertad probatoria y en atención a la cuantía y objeto del contrato, la sociedad pudiera mostrar la trazabilidad de la ejecución contractual que permitiera determinar las circunstancias de tiempo, modo y lugar en las que INDIANA TECHNOLOGY CORP cumplió con lo pactado en el acuerdo de voluntades.

En ese sentido, el hecho de que el contrato se ejecutara virtualmente no era óbice para que no pudiera presentarse evidencia de la trazabilidad de este, debieron aportarse pruebas que permitieran la constatación indirecta como por ejemplo la constancia de las reuniones virtuales que sostuvieron la sociedad y el contratista, o algún soporte documental de las recomendaciones formuladas en el marco del contrato y su proceso de implementación, que no necesariamente deben constar en una grabación.

La Administración no reprochó la veracidad de los documentos presentados por la actora, sino justamente echó de menos la plena acreditación del nexo causa-efecto entre el material probatorio aportado y el hecho objeto de prueba, circunstancia que fue ratificada por el Tribunal y que permite concluir que la valoración probatoria sí se efectuó de manera conjunta.

En efecto, ninguna de las pruebas aportadas demuestra la ejecución de la consultoría pues: *i)* el contrato no demuestra su ejecución, *ii)* las actas de entrega proferidas entre 25 de febrero y el 19 de diciembre del 2013, que si bien hacen mención al *“acompañamiento realizado por parte de INDIANA TECHNOLOGY CORP”*[27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-27), plasman una agenda de trabajo y unos elementos de estrategia y planeación definidos por la propia sociedad, en donde no se advierte la incidencia directa del contrato de consultoría, *iii)* la certificación de revisor fiscal tampoco es pertinente para demostrar el tema de prueba, pues da fe del manejo contable del contrato, lo cual no garantiza su real ejecución, *iv)* el informe de aumento de los ingresos demuestra el eventual incremento en la rentabilidad de la sociedad, más no la ejecución del contrato, lo mismo sucede con el “*experticio técnico”* que da cuenta de la posibilidad de prestar servicios de consultoría remota, empero no hace mención al contrato en cuestión[28](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-28), *v)* el informe de la firma JHV McGregor[29](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-29) se refiere al documento de planeación estratégica presuntamente basado en el modelo de gestión desarrollado por INDIANA TECHNOLOGY, no obstante, dicha prueba carece de soporte documental, y *vi)* la declaración juramentada del responsable del contrato, tampoco es prueba pertinente de que se hubiera ejecutado efectivamente. Lo anterior, sumado al análisis efectuado por la DIAN reseñado previamente, permite confirmar el rechazo de los costos.

Por último, frente a los argumentos expuestos en la apelación en torno a la relación de causalidad, se insiste en que este hecho no fue objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, sino la real ejecución del servicio. Por lo que, las alegaciones de la recurrente al efecto no son pertinentes con el debate. En consecuencia, no prospera el cargo.

**3.** **Deducción de gastos de casino y restaurante, afiliación al Club El Nogal, y publicidad**

La DIAN desconoció estos gastos al considerar que no tenían relación de causalidad ni eran necesarios para el desarrollo del objeto social. Así mismo, estableció, una vez verificada la factura de venta de los presuntos servicios de publicidad, que estos correspondían a la compra de baterías. El Tribunal confirmó el desconocimiento y, adicionalmente, cuestionó la necesidad de los gastos de publicidad.

En el recurso de apelación, la demandante defiende la necesidad y causalidad de los gastos de casino y restaurante al estimar que fueron indispensables para la ampliación del portafolio de clientes e invoca como prueba los Estados Financieros y el informe de aumento de ingresos. En torno a los gastos por publicidad defendió la erogación señalando que las baterías se entregaron a potenciales nuevos clientes, lo cual dice es una práctica común en el mercado.

Para resolver, la Sala trae a colación la Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, que estableció las reglas de decisión frente al alcance del artículo 107 del Estatuto Tributario:

*1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.*

*2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.*

*3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.*

*4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.”*

Como se advierte, especialmente de la regla número 4, el contribuyente tiene la carga argumentativa y demostrativa para acreditar el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, así como de poner en conocimiento las circunstancias fácticas y de mercado.

Precisado lo anterior, se procede al análisis del caso concreto:

**Causalidad:**El certificado de existencia y representación de la sociedad aportado con la demanda da cuenta de que su objeto social es el desarrollo de software, consultoría, interventoría, outsourcing, asesoría en sistemas para las empresas, venta de computadores y suministros, mantenimiento de equipos de computación. Por lo cual, las relaciones comerciales son parte importante de su actividad empresarial y, en ese sentido, en principio, los gastos desconocidos tendrían relación de causalidad con la actividad productora de renta.

No obstante, de los Estados Financieros[30](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-30) y del informe de incremento de ingresos[31](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-31) a que alude la actora no se puede establecer que los gastos de restaurante, casino, y la afiliación al club tenían como propósito la obtención de nuevos clientes. Igual circunstancia se predica del gasto de publicidad, para el cual la interesada solo en el recurso de apelación señaló que consistía en la entrega de las baterias.

No puede perderse de vista que la demandante se limita a afirmar que los gastos incurridos, especialmente la afiliación al club y la publicidad pretendían conseguir nuevos clientes, pero no indicó cómo se llevaron a cabo las actividades tendientes a lograr este cometido, de ahí que para el sub examine no se cumpla con lo dispuesto en la regla Nro. 4 citada anteriormente. Empero, se pone de presente que ello no implica *per se* el rechazo de este tipo de gastos, puesto que para cada caso deben verificarse las circunstancias que exponga el demandante para acceder a la erogación respectiva.

En consecuencia, ante el incumplimiento de la causalidad, no se requiere verificar la necesidad ni proporcionalidad de la expensa, pues se incumplen los requisitos de deducibilidad, por lo que el cargo no prospera.

**4.** **Gastos por pago de honorarios por $361.000.000**

La DIAN rechazó la deducción por el pago de honorarios a Diego Fernando Buitrago Mora como contratista con fundamento en los artículos 108 del Estatuto Tributario y 3 del Decreto 1070 de 2013, por cuanto la demandante aportó la PILA con fecha de pago de 6 de julio de 2016 y el valor consignado era ilegible, siendo que la verificación del pago de aportes a seguridad social debió realizarse al emitirse la factura.

El Tribunal estimó que el rechazo era procedente indicando que del formato de la entidad bancaria no era legible el monto cancelado ni el nombre de quien lo hace. Además, las pruebas no demuestran el cumplimiento del requisito, al no evidenciarse el pago en el año que se efectuó el desembolso al contratista.

El apelante aduce que los honorarios pagados a Diego Fernando Buitrago Mora como contratista eran deducibles por cuanto la prueba allegada era suficiente para demostrar el pago de los aportes y que el artículo 108 del Estatuto Tributario no establece un término legal para realizarlos, por lo cual, lo relevante es efectuarlos. Agrega que el desconocimiento de la deducción por no efectuar de los aportes el pago en el año gravable correspondiente es contrario al principio de legalidad.

Por aspectos metodológicos la sala verificará en primer lugar el pago de los aportes, para luego determinar si era procedente realizarlo en un año diferente al cual se efectuó la erogación.

En el caso enjuiciado, está demostrado que la actora allegó la planilla del pago de aportes a seguridad social del contratista Diego Fernando Buitrago Mora correspondiente al mes de agosto de 2013, por valor de $8.328.440 (incluidos los intereses moratorios)[32](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-32). También reposa en el expediente un formato transaccional con fecha del 6 de julio de 2016, empero dicho documento es ilegible en cuanto al nombre del titular, número producto código convenio y el valor del pago, entre otros.



Estas circunstancias fueron puestas de presente desde la liquidación oficial en los siguientes términos:

*“El representante legal de la sociedad, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, aporta fotocopia de la planilla integrada Autoliquidación Aportes SOI (folio 2810) y formato transacccional del Bancolombia, con sello de recibido del 06 de julio de 2016 (folio 2811).*

*De la verificación de dichos documentos encuentra el Despacho que la citada planilla fue diligencia a nombre del independiente Diego Fernando (sin identificación de apellidos) con cédula de ciudadanía No. 11.187.533 por un valor de $8.328.440 y la consignación realizada en el formato Transaccional en la sección depositante/pagador recaudos, se observa a nombre de Digital Ware, del 06 de julio de 2016 pero el valor consignado es ilegible”*

Así las cosas, las falencias de este documento fueron de conocimiento del demandante desde sede administrativa, sin embargo no realizó actuación probatoria alguna para corregir esta deficiencia.

De lo anterior concluye la Sala que no es posible verificar el pago de los aportes dado que el documento con el que pretendió demostrar esta situación es ilegible, de ahí que no sea posible atribuir la consignación a la planilla aportada.

Comoquiera que uno de los argumentos (insuficencia de la prueba aportada) por el cual la sentencia de primera instancia denegó este cargo no fue desvirtuado por el interesado en esta instancia, se impone confirmar la misma sin que sea necesario analizar los demás reparos manifestados en el recurso de apelación.

En consecuencia, se desestima el cargo.

**5.** **Deducción por inversión en investigación y desarrollo de tecnología**

La Administración rechazó gastos por $88.575.301 derivados de la deducción por inversión en investigación y desarrollo de tecnología del artículo 158-1 del Estatuto Tributario, toda vez que, verificada la conciliación contable y fiscal, detectó que la sociedad había registrado dicha suma en las cuentas 7205, llevándolo como gasto de nómina deducible, y simultáneamente lo solicitó como deducción con el código 540505 “gastos diversos”, por lo que procedió a su rechazo en consideración de la prohibición de duplicidad de beneficios.

*En la liquidación oficial de revisión, la Administración advirtió: “Este Despacho, al verificar los gastos incurridos en este rubro, determinó que los pagos por nómina fueron registrados por la sociedad en las cuentas 7205 (folios 392, 393, 401, 405, y 409) que, al cotejarse con la conciliación contable y fiscal del año gravable 2013, no presenta ajuste fiscal alguno, razón por la cual concluye, como lo afirmó el componente primario, que se solicitó doble beneficio.”*[33](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-33)*El Tribunal confirmó el rechazo, al considerar que la demandante no desvirtuó lo expuesto por DIAN. En sede de apelación, la actora aduce que la DIAN no demostró que hubiese incurrido en doble beneficio, al tener la carga de la prueba, por lo que se debería preservar la presunción de veracidad de la declaración.*

La Sala advierte que la recurrente no presentó inconformidades frente al argumento de la DIAN sobre la prohibición de duplicidad de beneficios tributarios, puesto que el cargo de nulidad se basó en el cumplimiento de los requisitos para la deducción, y solo hasta esta instancia presenta la argumentación tendiente a desvirtuar el rechazo con fundamento en la carga de la prueba.

Al respecto, debe recordarse que ha sido constante la jurisprudencia en señalar que no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso[34](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-34), razón por la cual no se examinará este aspecto de la apelación.

En todo caso, se reitera que, ante la exigencia de una comprobación especial por parte de la DIAN, que tuvo fundamento en este caso en la conciliación contable y fiscal, el contribuyente no puede ampararse en la presunción de veracidad de la declaración, pues era el llamado a demostrar que no obtuvo un doble beneficio fiscal, conforme con lo dispuesto en el artículo 746 del Estatuto Tributario. Por lo cual, no prospera el cargo.

**6.** **Desconocimiento de retenciones en la fuente**

Con la declaración provocada, el contribuyente aceptó la suma de $40.802.385, y continuó con la discusión de las siguientes retenciones que la DIAN estimó que no estaban debidamente probadas en el proceso:

|  |  |
| --- | --- |
| **Empresa** | **Valor estimado por el contribuyente** |
| Leasing de Occidente | $47.716.620 |
| Cajanal E-I-C-E- en liquidación | $18.145.000 |
| Instituto Colombiano de crédito educativo | $7.586.207 |
| GMOVIL S.A.S. | $5.994.554 |
| Fondo rotativo del DAS | $8.939.755 |
| Compañía Libertador Ltda. | $381.403 |
| Transporte de carga Berlinas del Fonce | $1.201.587 |
| Petrosantander Colombia | $413.133 |
| Comercializadora CFC SA | $210.000 |
| Team Foods México | $3.932.654 |
| Total | $94.310.913 |

En relación con los certificados de retención en la fuente, el artículo 381 del Estatuto Tributario dispone:

*«ARTÍCULO 381. CERTIFICADOS POR OTROS CONCEPTOS. Cuando se trate de conceptos de retención diferentes de los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, los agentes retenedores deberán expedir anualmente un certificado de retenciones que contendrá:*

*a. Año gravable y ciudad donde se consignó la retención.*

*b. Apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor.*

*c. Dirección del agente retenedor.*

*d. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención.*

*e. Monto total y concepto del pago sujeto a retención.*

*f. Concepto y cuantía de la retención efectuada.*

*g. La firma del pagador o agente retenedor.*

*A solicitud de la persona o entidad beneficiaria del pago, el retenedor expedirá un certificado por cada retención efectuada, el cual deberá contener las mismas especificaciones del certificado anual.*

*PARÁGRAFO 1o. Las personas o entidades sometidas a retención en la fuente podrán sustituir los certificados a que se refiere el presente artículo, cuando éstos no hubieren sido expedidos, por el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago, siempre y cuando en él aparezcan identificados los conceptos antes señalados.*

*PARÁGRAFO 2o. El Gobierno Nacional podrá eliminar la obligación de expedir el certificado de retenciones a que se refieren éste y el artículo anterior, creando mecanismos automáticos de imputación de la retención que lo sustituyan.»*

Para la aplicación del parágrafo 1 de la norma, la Sección[35](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-35) estableció que, además de las facturas, debe acreditarse su pago, conforme el tenor literal de la norma, de suerte que estas deben acompañarse, entre otros, del correspondiente comprobante de ingreso, en donde se acredite que efectivamente la retención se practicó y el monto.

A folios 2820, 2834, 2835, 2836, 2863, 2864 y 2868 de los antecedentes reposan certificaciones de retención en la fuente de los terceros LEASING OCCIDENTE, GMOVIL, COMPAÑÍA LIBERTADOR S.A., BERLINAS DEL FONCE S.A. y TEAM FOODS, que fueron aceptados por el Tribunal en la sentencia de primera instancia en cuantía de $59.226.818.

De otro lado, allegó facturas, junto con los registros de consignación en línea y los listados de movimientos por documento. Estos documentos, en principio, dan cuenta de que la retención efectivamente se consignó y pagó al erario público. Por lo cual, a pesar de que en la factura figure la nota aclaratoria de que no debía practicarse retención en la fuente, la trazabilidad de la consignación impide el desconocimiento de las retenciones pues consta su pago, siempre que pueda determinarse la factura a la cual corresponde la consignación y el monto retenido.

En ese sentido, en el caso concreto, el documento interno *“consignación en línea”* que obra a folio 2824 de los antecedentes liquida globalmente las retenciones practicadas en la totalidad de las facturas expedidas a CAJANAL, sin que pueda establecerse qué pago corresponde a cada una. Por lo cual, no es posible verificar la efectiva consignación por factura y el monto retenido para este tercero.

En contraposición, respecto del tercero FONDO ROTATORIO DEL DAS, está acreditado el pago de las siguientes retenciones en el comprobante interno consignación en línea que coincide con las facturas[36](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-36),:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Factura** | **Valor retenido según consignación en línea** | **Folios (CAA 15)** |
| 6393 | $1.783.356 | 2837, 2838 |
| 6392 | $1.783.356 | 2839. 2840 |
| 6394 | $1.563.689 | 2841, 2842 |
| 6500 | $1.595.601 | 2843, 2844 |
| 6602 | $1.501.723 | 2845, 2846 |
| TOTAL | $8.227.725 | - |

Por último, tal como lo adujo la DIAN, las siguientes facturas fueron expedidas en la vigencia 2012, por lo cual las retenciones practicadas no eran descontables en el 2013: 6225 (CAJANAL)[37](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-37), 6226[38](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-38) (ICETEX) y 5988 (Petrosantander Colombia INC)[39](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-39), aspecto que no fue controvertido por la demandante. Frente a la retención de Comercializadora CFC S.A, la demandante no aportó prueba alguna.

De suerte que se acepta el valor de $8.227.725, correspondientes a las retenciones que se encuentran acreditadas en el expediente, manteniendo el rechazo en la suma de $26.856.370.

**7.** **Sanción por inexactitud**

En la sentencia de primera instancia se mantuvo la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, pero se reliquidó con la declaratoria de nulidad parcial de los actos.

El demandante apeló la decisión, alegando la improcedencia de la sanción y la existencia de diferencias de criterios.

En el caso analizado, la Sala encuentra que debe mantenerse la sanción por inexactitud toda vez que está demostrado que el contribuyente declaró costos, deducciones y retenciones inexistentes, lo cual derivó un menor impuesto a cargo. Además, no se configura una diferencia de criterios, por cuanto el desconocimiento de los valores declarados no se originó en un error interpretativo del contribuyente, sino porque su existencia fue desvirtuada con los medios probatorios recaudados por la DIAN y por el incumplimiento de la carga probatoria en cabeza del contribuyente.

No obstante, la sanción se reliquidará en atención a la prosperidad parcial de los cargos apelados como la procedencia de la corrección provocada y de algunas retenciones.

|  |  |
| --- | --- |
| **Concepto** | **Valor** |
| Impuesto a cargo determinado por el Consejo de Estado | $5.930.806.000 |
| Impuesto a cargo determinado por la demandante en la corrección provocada | $4.566.613.000 |
| Base sanción | $1.364.193.000 |
| Tarifa de la sanción | 100% |
| **Sanción por inexactitud** | **$1.364.193.000** |
| Sanción por corrección provocada pagada por la actora | $137.556.000 |
| **Total sanciones** | **$1.501.749.000** |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Concepto** | **Declaración inicial** | **Recurso de reconsideración** | **Tribunal** | **Declaración provocada** | **Consejo de Estado** |
| Total gastos de nómina | $9.865.159.000 | $9.865.159.000 | $9.865.156.000\* | $9.694.910.000 | $9.694.910.000 |
| Total ingresos brutos | $41.931.991.000 | $41.931.991.000 | $41.931.991.000 | $41.931.991.000 | $41.931.991.000 |
| Devoluciones, rebajas y descuentos | $3.539.824.000 | $3.539.824.000 | $3.539.824.000 | $3.539.824.000 | $3.539.824.000 |
| Total ingresos netos | $38.392.167.000 | $38.392.167.000 | $38.392.167.000 | $38.392.167.000 | $38.392.167.000 |
| Costos de venta | $14.382.867.000 | $9.432.024.000 | $9.432.024.000 | $14.382.024.000 | $9.432.024.000 |
| Total costos | $14.382.867.000 | $9.432.024.000 | $9.432.024.000 | $14.382.024.000 | $9.432.024.000 |
| Gastos operacionales de administración | $3.714.991.000 | $2.677.430.000 | $2.677.430.000 | $3.184.202.000 | $2.677.430.000 |
| Gastos operacionales de ventas | $2.212.531.000 | $2.126.925.000 | $2.126.925.000 | $2.105.591.000 | $2.105.591.000 |
| Otras deducciones | $1.027.678.000 | $453.906.000 | $453.906.000 | $453.896.000 | $453.896.000 |
| Total deducciones | $6.955.200.000 | $5.258.261.000 | $5.258.261.000 | $5.743.689.000 | $5.236.917.000 |
| Renta líquida del ejercicio | $17.054.100.000 | $23.701.882.000 | $23.701.882.000 | $18.266.454.000 | $23.723.226.000 |
| Renta líquida | $17.054.100.000 | $23.701.882.000 | $23.701.882.000 | $18.266.454.000 | $23.723.226.000 |
| Renta presuntiva | $183.147.000 | $183.147.000 | $183.147.000 | $183.147.000 | $183.147.000 |
| Renta líquida gravable | $17.054.100.000 | $23.701.882.000 | $23.701.882.000 | $18.266.454.000 | $23.723.226.000[40](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-40) |
| Impuesto sobre la renta gravable | $4.263.525.000 | $5.925.470.000 | $5.925.470.000 | $4.566.613.000 | $5.930.806.000 |
| Total imp a cargo | $4.263.525.000 | $5.925.470.000 | $5.925.470.000 | $4.566.613.000 | $5.930.806.000 |
| Anticipo del año gravable | $0 | $0 | $0 | $0 | $0 |
| Autorretenciones | $523.084.000 | $523.084.000 | $523.084.000 | $523.084.000 | $523.084.000 |
| Otros conceptos | $1.109.403.000 | $974.290.000 | $1.033.517.000 | $1.068.601.000 | $1.041.745.000 |
| Total retenciones año gravable | $1.632.487.000 | $1.497.374.000 | $1.556.601.000 | $1.591.685.000 | $1.564.829.000 |
| Anticipo año gravable siguiente | $904.176.000 | $904.176.000 | $904.176.000 | $904.176.000 | $904.176.000 |
| Saldo a pagar por impuesto | $3.535.214.000 | $5.332.272.000 | $5.273.045.000 | $3.879.104.000 | $5.270.153.000 |
| Sanciones | $0 | $1.797.058.000 | $1.737.831.000 | $137.556.000 | $1.501.749.000 |
| Total saldo a pagar | $3.535.214.000 | $7.129.330.000 | $7.010.876.000 | $4.016.660.000 | $6.771.902.000 |

\* SIC

En cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), no se ordenará en esta instancia por cuanto, conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen

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**el ordinal segundo de la sentencia proferida el 4 de febrero de 2021, por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el cual quedará así:

***“SEGUNDO:****A título de restablecimiento del derecho,****TÉNGASE****como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2013 de la sociedad DIGITAL WARE S.A., la efectuada por el Consejo de Estado.”*

**2. Confirmar**en lo demás la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese**y **devuélvase**el expediente al tribunal de origen.

**Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Salvó voto

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación 25000-23-37-000-2018-00320-01 (26171)**

**Demandante DIGITAL WARE S.A.**

**Demandado DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**

**SALVAMENTO DE VOTO DEL CONSEJERO MILTON CHAVES GARCÍA A LA SENTENCIA DE 29 DE JUNIO DE 2023, C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Con el respeto debido a las decisiones de la Sala, manifiesto que me separo parcialmente de la decisión mayoritaria, que confirmó la nulidad parcial de los actos oficiales, modificatorios de la declaración de renta presentada por la actora por el año 2013, y practicó nueva liquidación del impuesto a cargo de la demandante, como resultado de la modificación del restablecimiento del derecho ordenado en primera instancia.

Mi desacuerdo con la mayoría radica en que, en mi criterio, la Sala debió aceptar como deducibles los gastos por publicidad y los gastos por el pago de honorarios al contratista Diego Fernando Buitrago Mora.

Los primeros, porque está demostrada la relación de causalidad entre la expensa y la actividad productora de renta. En efecto, en esencia, la actora presta servicios en materia de softawe (sic), consultoría y asesoría en sistemas y, como bien lo dice la sentencia de la que me separo parcialmente, *“las relaciones comerciales son parte importante de su actividad empresarial*”, motivo por el cual los gastos de publicidad, que en este caso se traducen en la entrega a terceros de baterías recargables, como lo reconoce el Tribunal, se efectuaron, según afirma el demandante, para mantener la relación con clientes antiguos y conseguir potenciales nuevos clientes.

Sin embargo, la mayoría considera que no está probada la relación de causalidad porque la actora no cumplió la carga argumentativa y demostrativa para acreditar el cumplimiento del requisito de causalidad (regla 4 de la sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020[41](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_note-41) que estableció las reglas de decisión frente al alcance del artículo 107 del Estatuto Tributario). Lo anterior por cuanto “*no indicó cómo se llevaron a cabo las actividades tendientes a lograr este cometido [la obtención de nuevos clientes]”.*

No obstante, la demandante sí cumplió con la carga argumentativa y demostrativa que echa de menos la mayoría, pues está probada la realidad del gasto por publicidad y que las baterías recargables fueron entregadas a terceros. Si se obtuvieron o no nuevos clientes no desconoce la existencia de la relación de causalidad por cuanto, como también se precisó en la aludida sentencia de unificación, “*Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos”.*

De otra parte, sobre el desconocimiento de los pagos por honorarios porque se incumplió el requisito del artículo 108 del ET, relacionado con el pago de aportes a seguridad social del contratista, la sentencia de la que me separo de manera parcial sostuvo que la constancia de pago de los aportes que allegó el demandante es ilegible, motivo por el cual mantuvo el rechazo del gasto.

Al respecto, al margen de si el pago de los aportes podía hacerse en un año diferente al fiscalizado, lo cierto es que la DIAN no debió rechazar el gasto con fundamento en el incumplimiento del requisito del pago de los aportes parafiscales del contratista, pues el artículo 108 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 27 de la Ley 1393 de 2010, precisa que para que proceda la deducción por pagos a trabajadores independientes, “*el contratante deberá verificar la afiliación y el pago de las cotizaciones y aportes a la protección social que le corresponden al contratista según la ley,****de acuerdo con el reglamento que se expida por el Gobierno Nacional”.***

Y el reglamento, que es el artículo 3 del Decreto 1070 de 2013, no es aplicable para el mismo año gravable de su expedición, por virtud del principio de irretroactividad en materia tributaria, de modo que para el año gravable 2013, la DIAN no podía rechazar el gasto por el incumplimiento de un reglamento que no estaba vigente para el período fiscalizado y, por lo mismo, no existía certeza acerca de cómo el contratante debía verificar la afiliación y pago de los aportes a seguridad social para que fuera procedente la deducción por pago de honorarios.

En consecuencia, a diferencia de lo que sostuvo la mayoría, la DIAN no debió rechazar la deducción por pago de honorarios. Así lo reconoció la Sala en oportunidad anterior (Sentencia de 9 de julio de 2020, exp 23756).

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

*(Firmado Electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**Notas al pie**

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-1) Samai Tribunal. Índice 28. PDF ” 4\_SENTENCIA\_SENTENCIA(.PDF) NroActua 28”
2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-2) Este renglón no fue objeto de cuestionamiento por parte de la DIAN en el requerimiento especial.
3. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-3) Samai. Índice 2. PDF “ED\_CUADERNO2\_02DEMANDA(.pdf) NroActua 2
4. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-4) Citó la sentencia 13 de diciembre de 2017, proferida por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 20553
5. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-5) Se refirió a la sentencia C-934 de 2013, M.P. Nilson Pinilla de la Corte Constitucional.
6. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-6) Presentó un listado de artículos de prensa sobre los softwares desarrollados por la sociedad, su importancia y su éxito como contratista estatal
7. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-7) Al respecto cito las sentencias del 19 de mayo de 2011, Exp. 17774 y del 09 de febrero de 2012, Exp. 18249, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia
8. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-8) Citó las sentencias 14415 del 23 de marzo de 2006, 16539 del 16 de septiembre de 2008, 16242 del 12 de marzo de 2009, entre otras
9. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-9) Se refirió a las sentencias del 4 de marzo de 1993, del 13 de marzo de 1998, expediente 8721, del 31 de agosto de 2006 y 0111801 del 26 de junio de 2008 del Consejo de Estado, Sección Cuarta.
10. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-10) Samai. Índice 2. PDF “ED\_CUADERNO4\_09CONTESTACIONDEMAND(.pdf) NroActua 2”
11. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-11) Sentencias del 24 de mayo de 2012, exp. 18766, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 13 de septiembre de 2012, exp. 18731, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
12. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-12) Samai Tribunal. Indice 28. PDF “4\_SENTENCIA\_SENTENCIA(.PDF) NroActua 28”
13. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-13) Para lo cual tuvo como sustento la sentencia del Consejo de Estado del 1 de agosto de 2016, exp. 21000 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
14. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-14) Al respecto citó la sentencia del Consejo de Estado, del 12 de diciembre de 2014, exp. 19121, C.P. Jorge Octavio Ramírez
15. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-15) Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 21329, C.P Julio Roberto Piza Rodríguez
16. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-16) Suma que corresponde a la diferencia entre lo glosado por las retenciones ($135.113.298) y el valor aceptado por el tribunal ($59.226.818)
17. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-17) Samai Tribunal. Indice 31. PDF “5\_RECIBE MEMORIALES\_APEL SENTENCIA DTE\_DIGITAL WARE- Recurso de apelación Exp. 2018-320 22022021.pdf(.PDF) NroActua 31”
18. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-18) **Artículo 709. Corrección provocada por el requerimiento especial**. Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida
19. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-19) Samai, índice 2. PDF: “ED\_CUADERNO2\_03ANEXOSDEMANDA NroActua 2” Anexo E
20. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-20) Ibidem.
21. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-21) Entre otras, las sentencias del 12 de junio de 2019, exp. 23007, C.P. Milton Chaves García; del 30 de octubre de 2019, Exp. 22884, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 28 de noviembre de 2019, Exp. 23071, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez
22. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-22) Samai, índice 2. PDF: “ED\_CUADERNO2\_03ANEXOSDEMANDA NroActua 2” Anexo C. Fl. 24
23. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-23) Samai, índice 2. PDF: “ED\_CUADERNO2\_03ANEXOSDEMANDA NroActua 2” Anexo F.
24. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-24) Fls. 582 a 591. CAA3.
25. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-25) Fls. 592 en adelante
26. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-26) Fls. 2148 en adelante
27. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-27) Fls. 592 a 728, CAA 3, 4 y 5
28. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-28) Estas pruebas fueron aportadas con la demanda
29. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-29) Ibidem
30. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-30) Folios 28 a 35 CAA 1
31. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-31) Aportado con la demanda”
32. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-32) Samai, índice 2, PDF “ED\_CUADERNO4\_01ANEXOS NroActua 2” Fls. 54-55.
33. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-33) Fl. 2425 dorso, caa.
34. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-34) Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 22 de abril y 23 de septiembre de 2021, exp. 25427 y 24987 respectivamente, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello
35. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-35) Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de marzo de 2022, Exp. 25206, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
36. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-36) El comprobante de consignación en línea de las facturas 6661, 6721, 6790, 6791, 6789, 6792, 6963 y 7017 no registra retenciones en la fuente practicadas, razón por la cual no se incluyen en la relación (Fls. 2847 a 2862 CAA 15)
37. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-37) Fls. 2821, 2822, 2823 CAA 15.
38. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-38) Fls. 2831, 2832, 2833, CAA 15.
39. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-39) Fls. 2865, 2866, 28367, CAA 15.
40. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-40) Se pone de presente que la renta liquida determinada por la Sala es mayor a la de los actos demandados, pero ello obedece a la aceptación de la declaración de corrección, en la cual la parte actora desconoció una cantidad mayor de gastos a los propuestos en el requerimiento especial
41. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=49240#cite_ref-41) Exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez